

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití vnitropodnikových kontrol ke zvýšení efektivity řízení podniku

Use of Internal Controls to Increase the Efficiency of Business Management

Student: Bc. Adéla Friedelová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Adéla Friedelová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Využití vnitropodnikových kontrol ke zvýšení efektivity řízení podniku**
Use of Internal Controls to Increase the Efficiency of Business Management

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika a hodnocení vnitřního kontrolního systému
 3. Charakteristika společnosti Hansen Electric, spol. s r.o.
 4. Analýza vnitřního kontrolního systému ve společnosti Hansen Electric, spol. s r.o.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Využití vnitropodnikových kontrol k řízení efektivity řízení podniku“ jsem vypracovala samostatně mimo přílohy č. 1, 3, 4 a 5, které byly poskytnuty společností Hansen Electric spol. s r.o. Veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu literatury.

V Ostravě dne 25. 4. 2014


.....
Bc. Adéla Friedelová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Charakteristika a hodnocení vnitřního kontrolního systému.....	7
2.1 Předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému	8
2.1.1 Organizace účetních oddělení	9
2.1.2 Účetní software	12
2.1.3 Účetní dokumentace.....	14
2.1.4 Inventarizace majetku a závazků	21
2.1.5 Vnitropodnikové směrnice.....	22
2.2 Kontrolní mechanismy vnitřního kontrolního systému	24
2.2.1 Členění interních kontrol	24
2.2.2 Plánování, průběh a výsledek interních kontrol.....	25
2.3 Hodnocení vnitřního kontrolního systému auditorem	26
2.3.1 Spolupráce a hodnocení práce interního auditora	27
2.3.2 Průběh externího auditu	28
2.3.3 Metody výběru vzorků auditorem.....	33
3. Charakteristika společnosti Hansen Electric spol. s r.o.	37
4. Analýza vnitřního kontrolního systému ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o.	43
4.1 Vnitropodnikové směrnice	44
4.2 Účetní software.....	46
4.3 Oběh účetních dokladů a jejich zpracování	47
4.4 Úschova účetních písemností	51
4.5 Hmotný a nehmotný majetek a finanční investice.....	52
4.6 Drobný hmotný a nehmotný majetek	54
4.7 Evidence zásob a způsob ocenění.....	54
4.8 Časové rozlišení a dohadné položky	55
4.9 Opravné položky.....	56

4.10 Tvorba a používání rezerv	58
4.11 Účtování v cizích měnách.....	61
4.12 Inventarizace majetku a závazků	61
4.13 Harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky	62
5. Závěr	64
Seznam použité literatury	67
Seznam zkratek	70
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Potřeba vnitropodnikových kontrolních činností, stanovení jasných pravidel a zásad zaujímá nezastupitelné místo v řízení podnikatelských činností. Postupující globalizací, rozvojem technologií a růstem konkurence totiž dochází ke vzniku nadnárodních holdingů. Ty sice dokážou poskytovat kvalitnější i levnější zboží a služby, avšak selhání jedné dceřiné společnosti může poškodit dobré jméno celého koncernu a vést až k jeho zániku. Aby se zabránilo poklesu důvěry investiční veřejnosti a bankrotům, způsobených nespolehlivými údaji v účetních výkazech, dochází na mezinárodní úrovni také k regulaci a harmonizaci vedení účetnictví.

Nejen neehospodárné chování zaměstnanců, ale také nepřesné účetní výkaznictví má nepochybně svůj podíl na možných ekonomických problémech podniku. V diplomové práci je ukázáno, jak prostřednictvím vnitropodnikových kontrol, které kladou důraz zejména na oblast účetnictví, lze zvýšit kvalitu řízení podniku. Cílem je charakterizovat a zhodnotit vnitřní kontrolní systém, provést jeho aplikaci na podmínky společností Hansen Electric spol. s r.o., posoudit jeho účinnost a případně navrhnout opatření vedoucí k jeho zefektivnění.

V první části práce jsou rozebrány teoretické poznatky a doporučení, jak musí fungovat vnitřní kontrolní systém se zaměřením na organizaci účetních oddělení, využívání účetních softwarů, zpracování účetní dokumentace, provádění inventarizací a vydávání vnitropodnikových směrnic. Následuje popis jednotlivých mechanismů vnitřního kontrolního systému, které může využít interní a externí auditor a seznámení s možnostmi a způsoby hodnocení jejich činnosti. V další části je představena společnost Hansen Electric spol. s r.o., která je dceřinou společností mnichovského podniku Hansen Sicherheitstechnik A. G.

Stěžejním bodem této práce je kapitola čtvrtá. Ta prezentuje praktické využití vnitropodnikových kontrol na příkladu uvedeného podniku. Vzhledem k tomu, že ve společnosti není zřízena funkce interního auditora a postupy externích auditorů nejsou veřejně dostupné, je kladen větší důraz na využití controllingu v oblasti vnitropodnikových směrnic, účetního softwaru, oběhu účetních dokladů, úschovy účetních písemností, inventarizací hmotného a nehmotného majetku, stanovení časového rozlišení, dohadných položek, rezerv a opravných položek.

Hlavním zdrojem podkladů pro diplomovou práci jsou použity publikace autorů Vladimír Schiffer, Tomáš Kafka, Jiří Dvořáček a David N. Ricchiute, které se zabývají vnitropodnikovými kontrolami, interním auditem nebo auditem obecně. Další informace jsou čerpány z rozhovoru s účetním oddělením zmiňovaného podniku, který proběhl dne 5. 2. 2014. V práci se používají metody deskripce, analýzy, komparace a zhodnocení.

2. Charakteristika a hodnocení vnitřního kontrolního systému

Přesné a hlavně jednotné vymezení kontrol a také toho, jak by měl vnitřní kontrolní systém vypadat, v podnikatelské sféře neexistuje. Je na každé společnosti jaká pravidla finančních, provozních, evidenčních a dalších opatření její management vytvoří. K jejich cílům patří, dosažení předem stanovených podnikových plánů, zajištění dodržování závazných právních norem a sledování odchylek v čase, čímž dochází k minimalizaci vyhnutelných nákladů a zefektivnění řízení. Vzhledem k takto širokým požadavkům podléhají kontrolám bez výjimky všechny podnikové informační systémy, ke kterým mimo jiné patří účetnictví, operativní evidence, kalkulace a rozpočty. Management podniku by měl při plánování a nastavování vlastního systému stanovit faktory kontrolního prostředí, analyzovat jednotlivá rizika, sbírat potřebná data a v neposlední řadě zohlednit i nákladovou náročnost jednotlivých kontrol a porovnat ji s jejich užitekem.

Význam účetnictví

Hlavním zdrojem informací podniku je účetnictví, které zajišťuje sběr a třídění účetních dat sloužících jako podklady pro rozhodovací procesy. Je zároveň i nástrojem chránícím majetek, a to tak, že eviduje jeho skutečný stav, čímž tvoří prvotní předpoklad pro obranu před jeho rozkrádáním. Na účetnictví bude v práci kladen nejvyšší důraz i proto, že má v sobě zabudovány vlastní kontrolní mechanismy, které by měly odhalit nežádoucí manipulaci s majetkem. K těmto prvkům patří:

1) Sestavení předvahy

Předvaha je výpisem počátečních stavů, obrátů a konečných zůstatků všech účtů, které účetní jednotka použila ve vybraném období. Jedná se o metodický prvek účetnictví zajišťující jeho formální správnost a to takovým způsobem, že kontroluje, zda byla při účetním zápise zachována podvojnost. To je umožněno díky tomu, že součet počátečních stavů všech účtů a konečných zůstatků se musí rovnat nule a součet obrátů strany „Má dáti“ musí odpovídat součtu obrátů strany „Dal“.

2) Podvojnost a souvztažnost účetních zápisů

Princip podvojnosti znamená, že každá účetní operace vyvolá změnu ve stejné výši (v peněžních částkách) dvakrát, avšak vždy na jiném účtu (jednou na straně „Má dáti“

a podruhé na straně „Dal“). Podvojný zápis je dalším kontrolním prostředkem sloužícím k formální kontrole správnosti, protože obraty obou stran se musí rovnat. Zatímco souvztažnost vyjadřuje volbu správné dvojice účtu pro zachycení konkrétního případu, která je závislá na typu hospodářské operace.

3) Náležitosti účetní dokumentace

Účetní knihy, účetní doklady a jejich náležitosti jsou blíže specifikovány v subkapitole 2.1.4.

4) Kontrola věcné správnosti účetních stavů prováděná pomocí inventarizace majetku a závazků

Inventarizaci, jako důležitému kontrolnímu prvku, je věnována samostatná subkapitola 2.1.5.

5) Bilanční princip

Dokonce i bilanční princip lze považovat za prvek kontroly, jelikož říká, že suma všech aktiv je rovna sumě veškerých pasiv. S tímto součtovým principem souvisí i následující kontroly:

- a. Kontrola souladu analytické a syntetické evidence
- b. Kontrola souladu analytické evidence na skupinových analytických účtech s analytickou evidencí vedenou na jednotlivých dílčích analytických účtech, která je prováděna pomocí tzv. kontrolních soupisek

2.1 Předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému

K nejvýznamnějším předpokladům řádného fungování vnitřního kontrolního systému, kterými se diplomová práce zabývá, je organizace prací v účetním oddělení, volba a využití účetního (informačního) software, účetní dokumentace, inventarizační činnost a využití vnitropodnikových směrnic. Je však potřeba upozornit, že se nejedná o konečný výčet možností provádění vnitropodnikových kontrol na všech úrovních řízení účetní jednotky.

Tvorba podnikové informační soustavy je sice v kompetenci každého podniku samostatně, avšak musí být realizována v souladu s metodikou Ministerstva Financí ČR v rámci pokynu CHJ16. Účetní výstupy totiž slouží nejen k vnitropodnikovým účelům, ale i pro externí uživatele. Za ty jsou v první řadě, ve vazbě na daňové požadavky, považovány

státní orgány, dále pak věřitelé, investoři, řádoví zaměstnanci, zákazníci, konkurence a jiné instituce.

2.1.1 Organizace účetních oddělení

Jak již bylo poznamenáno, je účetnictví hlavním zdrojem dat pro řízení, rozhodování a kontrolu, proto i jeho organizace musí být navržena tak, aby poskytovalo informace v patřičné šířce, hloubce, včas, systematicky, srozumitelně, přehledně, racionálně, efektivně a hospodárně. Dalšími hledisky, která je potřeba zohlednit, je organizační struktura, s ní související dělba pravomocí a potřeby jednotlivých oddělení na rozsah informací. Například informace pro vrcholové vedení účetní jednotky s centralizovaným řízením, kde hlavní rozhodovací pravomoc leží v jejich rukou, jsou podrobnější a rozsáhlejší než v případě podniku decentralizovaného. Tam je zase kladen důraz na informovanost nižších organizačních složek, které mají přesně vymezenou rozhodovací odpovědnost.

Organizace účetních prací závisí v neposlední řadě i na geografické poloze jednotlivých vnitropodnikových útvarů, druhu činnosti, na stupni mechanizace a automatizace účetních prací. Podle těchto kritérií se podnik rozhoduje, jestli je pro něj vhodnější účetní oddělení **centralizovat** na jednom místě. Při centralizaci dochází k posílání účetních dokladů ze všech ostatních útvarů do účtárny, kde dochází k jejich dalšímu zpracování a zaúčtování. Výhoda tohoto způsobu se projeví ve větší automatizaci procesů a lepším využitím kvalifikované pracovní síly, která se specializuje na účetnictví. Avšak nepřítomnost pracovníků v místě vzniku účetní operace může vést i k mnoha chybám. Zaměstnanci účetního oddělení totiž mohou mít nedostatečné nebo zkreslené informace o důvodu vzniku individuálního případu a mohou jej nesprávně vyhodnotit, což se projeví v chybném zaúčtování. Aby se zamezilo tomuto nedostatku, nabízí se možnost přistoupit k částečné nebo úplné decentralizaci vedení účetnictví. Při **částečné decentralizaci** dochází k přesunu části úkonů přímo na jednotlivá oddělení. Pověřený pracovník v nich může zpracovávat účetní doklady nebo vést evidenci střediskových výnosů a nákladů. Centrální účtárně tak zůstávají jen některé základní účetní případy a zpracování účetních výkazů včetně dalších podkladů potřebných k rozhodování. Úplným protipólem centrálně vedeného účetnictví je účetnictví **zcela decentralizované**. V tomto případě má každý vnitropodnikový útvar svůj vlastní účetní úsek, který může vést samostatné účetnictví a předává vedení podniku pouze informace potřebné pro sestavení účetní závěrky. Hlavní nevýhoda decentralizované organizace se projeví ve zvýšených nákladech. Ty vznikají ať už přímo v důsledku většího množství samostatných účtáren nebo

se promítnou nepřímo ve zvýšených nákladech na audit. Provádění externího auditu je totiž náročnější a navíc zatíženo zvýšenými cestovními náklady v případě, že se jednotlivá vnitropodniková oddělení nacházejí ve větších vzdálenostech od sebe.

Co se členění účetního oddělení týče, skládá se podnik z jednotlivých vnitropodnikových útvarů, které se dále mohou rozdělovat. Rovněž účetní úsek se může dělit podle potřeb na dílčí části. V praxi nejčastěji vznikají účtárny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, účtárny materiálových zásob, mzdové účtárny a finanční účtárny. Samozřejmě i zde záleží na individuálních potřebách podniku s ohledem na četnost jednotlivých účetních operací. Čím více se nějaká transakce opakuje, tím je větší pravděpodobnost, že se ji podnik rozhodne vyčlenit, naopak méně časté účetní operace mohou být sloučeny.

Outsourcing účetnictví

Cílem racionálně fungujícího managementu podniků je vytvořit maximální zisk a vynaložit na něj pokud možno minimální náklady. Outsourcing některých služeb externím jednotkám je obecně považován za krok vedoucí ke splnění tohoto cíle. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 5 umožňuje účetní jednotce po vzájemné dohodě uzavřít dlouhodobý smluvní vztah a pověřit tak externí specializovaný subjekt vedením svého účetnictví. Avšak tímto krokem se nezabývá odpovědnosti za jeho správnost. Zároveň musí předávané účetní doklady splňovat všechny povinné náležitosti, které budou představeny v následující kapitole. Je nutné, aby tato spolupráce byla podložena vymezením pravomocí, rozsahu, jednoznačně definovanými termíny předávání dokladů od zadavatele a přebírání výsledků od zpracovatele.

K běžně vyčleňovaným činnostem patří oblast účetních, daňových a mzdových služeb, jelikož jsou povinné pro všechny podnikatelské jednotky a ne všem (převážně malým podnikům) se vyplatí zaměstnávat a školit vlastního interního zaměstnance. Přesun těchto povinností, které negenerují zisk, na specializovaný subjekt vede k výkonnějšímu, erudovanějšímu a hlavně levnějšímu zpracování účetnictví. Další výhodou pro samotný podnik je, že se může plně soustředit na činnosti, které jsou předmětem jeho podnikání. Prostor k vývoji tímto směrem stimuluje postupující globalizace a odstraňování bariér mezi jednotlivými zeměmi. Pro podniky pronikající na zahraniční trhy je pak daleko jednodušší, když se nemusí příliš detailně zabývat účetními a daňovými zákony dané země a mohou si na to najmout externí jednotku.

Jako každá činnost, má i outsourcing své výhody a nevýhody, které je potřeba pečlivě uvážit před finálním rozhodnutím. Hlavní výhodou je snížení nákladovosti v důsledku nižšího počtu zaměstnanců, tj. nižší mzdové náklady, odvody na sociální, zdravotní zabezpečení a případné zaměstnanecké benefity. Rovněž se sníží náklady za nájem a spotřebu energií v kancelářských prostorách, včetně jejich údržby a výdaje za aktualizace účetních a daňových softwarů. Tímto způsobem ušetřené peníze mohou být například reinvestovány a použity v jiných oblastech. Z těchto úsporných důvodů je outsourcing účetnictví doporučován menším ztrátovým podnikům jako jedna z možností restrukturalizace podniku. Jako další klady těchto externích jednotek jsou uváděny kvalitnější služby vznikající v důsledku specializace se na danou problematiku. Jejich zaměstnanci jsou pravidelně školení a díky většímu množství klientů se setkávají i s neobvyklými účetními operacemi, které umí řešit snadněji a efektivněji. Zároveň se mohou jednotliví pracovníci navzájem nahradit, čímž odpadají problémy se zastupitelností zaměstnanců v případě jejich onemocnění, čerpání zákonné dovolené a obdobnými situacemi. Navíc se s dodavatelem outsourcingových služeb lze dohodnout i na zastupování při jednáních s finančními úřady a dalšími institucemi, která mohou být časově náročná a ne vždy jednoduchá. V neposlední řadě řešení účetních operací prostřednictvím vnějšího zástupce přispívá k diverzifikaci rizika. Jak již bylo řečeno, odpovědnost za správnost vedení účetnictví sice zůstává ležet na bedrech příjemce outsourcovaných služeb, nicméně při vzniklých potížích má klient nárok vyžadovat náhradu škody. Proto se tyto specializované společnosti nechávají pojistit proti případným ztrátám způsobeným klientům, čímž dochází k přesunu určitého rizika na dodavatele těchto služeb.

Využití komplexních služeb, které větší daňové a účetní společnosti nabízejí, se může mnoha podnikům jevit jako ideální řešení, avšak před tímto rozhodnutím je potřeba důkladně prokalkulovat náklady na zabezpečení účetních činností vlastními silami. Samotný proces rozhodování bývá časově a finančně náročný. Podnik si musí položit mnoho otázek, například jakou část účetnictví vlastně chce vyčlenit vně podniku či které informace vyplývající s účetní evidence potřebuje mít pravidelně k dispozici apod. Nejčastěji se zadává zpracování celého účetnictví, ale lze se dohodnout na jednotlivých částech, kterými jsou například mzdové, daňové a jiné agendy. V případě, že je účetní jednotka schopna levnějšího zabezpečení, je pro ni outsourcing nevhodným a drahým řešením. Většinou totiž platí zásada, že s rostoucí velikostí účetní jednotky se zvyšuje i náročnost vedení účetní agendy, a proto je pro větší společnosti zpravidla efektivnější vytvoření vlastního účetního oddělení.

Neméně důležitou činností je i výběr správného outsourcingového partnera, jelikož pověřením k vedení účetnictví externí subjekt získává přístup k citlivým datům, jakými jsou osobní údaje o zaměstnancích, čísla bankovních účtů a jiné veřejně nedostupné informace. Přestože se zvolený subjekt může jevit jako důvěryhodný, je potřeba zajistit mlčenlivost i smluvně a stanovit postihy při porušení nebo zneužití těchto dat a to i v době po ukončení spolupráce. S výběrem dodavatele outsourcingových služeb souvisí riziko spojené s nesplněním předpokladů a kvalit, které byly očekávány. Při nákupu těchto služeb podnik věří, že se domlouvá na spolupráci s odborníky, kteří dané problematice dokonale rozumí. Avšak tento předpoklad se nemusí naplnit a mohou se projevit různé komunikační potíže, nedodržování lhůt, věcné nesprávnosti v účetnictví a podobně. Z těchto důvodů by se měl podnik informovat u současných i minulých klientů a zajistit si reference o potenciálním dodavateli účetních služeb.

2.1.2 Účetní software

Při vytváření účetního oddělení se nesmí zapomínat na odpovídající výběr výpočetní techniky, pomocí které je účetnictví zpracováváno. Ručně vedené účetní knihy již byly vytlačeny elektronickými prostředky s velkým výběrem účetních softwarů a informačních systémů. Elektronicky vedené účetnictví je mnohem rychlejší na zpracování údajů, časově méně náročné, vyznačuje se schopností třídit a selektovat data podle zadaných parametrů, což nebývale zrychluje rozhodovací procesy. Jakýkoliv chybně nastavený algoritmus v účetním software má velmi nepříjemné dopady. Například záměna stran „Má dáti“ a „Dal“ u účtu daně z přidané hodnoty vyvolá situaci, které si podnik nemusí všimnout a místo toho, aby společnost správně odvedla daň, zažádá o její vrácení. V případě kontrol může taková situace vyústit ve velké pokuty ze strany finančního úřadu. Z tohoto důvodu je důležité mít na paměti, že správnost nastavení účetního software je potřeba průběžně kontrolovat.

Jelikož účetní software není levnou záležitostí, neměla by účetní jednotka podcenit ani jeho výběr. Ten by měl probíhat v souladu se specifickými požadavky konkrétního podniku a ve spolupráci s osobou, která jej bude používat. V případě nákupu programu, který nesplňuje všechny požadavky na něj kladené, se bude jednat o vyhozené peníze a společnost stejně bude muset vybrat nový. Naopak funkce, které nejsou potřeba, mohou zdržovat provádění jednoduchých úkonů, které by stejně dobře zvládl i levnější program. Proto výběru programového vybavení se vyplatí věnovat dostatečný čas s přihlédnutím k následujícím faktorům, kterými jsou:

- velikost podniku, předmět činnosti a možnost přizpůsobení software v případě růstu společnosti (možnost dokoupení dalších modulů),
- potřeba daňové evidence, podvojného účetnictví nebo obojí,
- nutnost dalších modulů – mzdy, majetek, sklad, kniha jízd aj.,
- na kolika počítačích program poběží, síťové/online řešení, operační systém,
- srozumitelnost, přehlednost programu,
- bezpečnost a stabilita software,
- možnost stáhnout si demo verzi a vyzkoušet si práci s programem,
- dobré reference poskytovatele,
- vedlejší služby poskytovatele – uživatelská podpora, aktualizace a personalizace software, zaškolení pracovníků atd.,
- propojení software s bankou,
- reprezentativní význam – vzhled dokladů, faktur, příjmových a výdajových dokladů, objednávek, dodacích listů atd.

Rozhodně nelze říci, že prvotním hlediskem při výběru software by měla být jeho nízká cena. Ta může být totiž uměle dodavatelem podhodnocena například na úkor vedlejších služeb, které jsou nedostatečné, a uživatel si je musí potom draze pořídit. Je důležité mít na paměti, že software se vybírá na dlouhou dobu fungování podniku, a proto by měl splňovat nejen požadavky současné, ale zohledňovat také na případný budoucí rozvoj společnosti. Na druhou stranu, jak již bylo řečeno, je zbytečné při nákupu účetního programu platit za moduly, které společnost nevyužije. Proto by si podnik měl ověřit, zda existuje možnost si je v případě potřeby dokoupit.

Součástí vhodného účetního systému je projekčně programové dokumentace, kterou dotváří každá účetní jednotka ve spolupráci s dodavatelem svého účetního software. Projekčně programová dokumentace popisuje zpracování účetnictví v elektronické podobě takovým způsobem, který je srozumitelný nejen pro zaměstnance podniku, ale i pro externí pracovníky. Interním pracovníkům předává informace o tom, jak postupovat při účtování. Vzhledem k tomu, že je součástí vnitřního kontrolního systému podniku, podléhá kontrole ze strany auditorů. Dokazuje jim míru spolehlivosti a průkaznosti účetních dat, seznamuje je se systémem kontrol zabudovaných v účetnictví. Jsou jimi např. kontroly vstupních údajů, kontroly průběhu zpracování, kontroly úplnosti datových souborů a kontroly výstupních údajů. Důsledkem chybně zpracované projekčně programové dokumentace může být až neprůkaznost účetnictví, kterou požaduje § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.1.3 Účetní dokumentace

Aby v první řadě mohl nějaký kontrolní systém v účetnictví vzniknout, je potřeba mít co kontrolovat. K tomu slouží správně vyhotovené účetní doklady, které dokládají přesnost, úplnost a pravdivost zaúčtování účetních případů do účetních knih ve formě účetních záznamů. Správně a řádně vedené účetnictví může být důvěryhodným podkladem pro externí kontroly, zároveň sloužit k ochraně obchodního majetku a být znakem ekonomicky efektivní podnikatelské činnosti.

Účetních doklady lze dělit:

- podle účelu
 - dispoziční neboli příkazní doklady;
 - dávají pokyn k uskutečnění určité hospodářské operace,
 - může jimi být například převodní příkaz bance nebo rozhodnutí o nákupu nových služebních automobilů,
 - ve své podstatě se nejedná o účetní doklady, jelikož na jejich základě nevzniká žádný účetní zápis, jsou pouze podkladem pro další účetní doklady.
 - prováděcí neboli průkazní doklady;
 - zachycují uskutečnění účetního případu vzniklého na základě dispozičních dokladů,
 - lze mezi ně zařadit třeba výpis z bankovního účtu.
 - kombinované doklady;
 - obsahují údaje jak o rozhodnutí, tak i o jeho vykonání,
 - příkladem může být žádanka a výdejka materiálu zpracována na jediném dokladu.
- podle obsahu účetních případů
 - vnitřní doklady;
 - vyhotovují se vždy uvnitř podnikatelského subjektu a ověřují provedení příkazů uvnitř účetní jednotky,
 - řadí se k nim převážně příjemky a výdejky materiálu, výplatní listiny atd.
 - vnější doklady;

- jedná se o účetní doklady ve vztahu k externím jednotkám, kterým účetní jednotka doklady vystavuje nebo je od nich získává,
 - vnějšími doklady jsou například přijaté nebo vydané faktury.
- podle počtu účetních případů
- původní doklady;
 - zpravidla zachycují jedinou hospodářskou operaci, případně několik stejnorodých účetních operací, které se uskutečnily ve stejném dni,
 - patří k nim příjemky, výdejky, faktury, pokladní doklady, složenky atd.
 - sběrné doklady;
 - sumarizují převážně ekonomicky stejnorodé účetní případy (zachycené na původních účetních dokladech) provedené ve stanoveném časovém okamžiku (týden, měsíc atd.) za účelem jejich jednotného a hromadného zaúčtování,
 - příčinou vzniku těchto dokladů je hlavně snížení administrativní zátěže na účtování takových jednotlivých dokladů, které se u podnikatelského subjektu objevují ve velkém množství,
 - kromě toho, že sběrné účetní doklady snižují počet účetních zápisů, tak vedou i k jejich zpřehlednění,
 - patří k nim například sběrná výdejka za měsíc, souhrn příjemek za týden, bankovní a pokladní doklady atd.
 - účetní doklad může být doložen několika dílčími dokumenty, například cestovní příkaz zaměstnance je doplněný jízdenkami, letenkami, vyúčtováním ubytování apod.

Náležitosti účetních dokladů

U účetních dokladů se kontroluje, zda obsahují všechny náležitosti v souladu s § 11 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví. Zkoumá se tedy **označení dokladu** (faktura, bankovní výpis, dodací list atd.) a **obsah účetního případu** (prodej zboží, nákup majetku za účelem dalšího prodeje, nákup majetku do obchodního jmění atd.) v množstevním (kg, km, ks atd.) a hodnotovém (Kč, USD, EUR atd.) vyjádření. Dále pak **okamžik vyhotovení** dokladu, jeho **uskutečnění** (liší-li se od data vyhotovení), **podpisy** pracovníků zodpovědných za účetních

případ a za jeho správné zaúčtování. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví povoluje v § 33a jak podpis vlastnoruční, tak i elektronický, který musí být v souladu se zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. K požadavkům kladeným na podpis se řadí trvanlivost, čitelnost a neomylnost při identifikaci podepisovatele. Proto se někdy nad nebo pod **vlastnoruční podpis** uvádí jméno případně i označení funkce podepisované osoby. Zákon o účetnictví nezakazuje nahrazení vlastnoručního podpisu mechanickými prostředky, ale zároveň nevyžaduje podpis úplný, který se skládá z titulu, jména a příjmení. Pro snadnější a rychlejší zvládnutí rozsáhlé agendy se proto využívá tzv. faksimilní razítko, které obsahuje předtisk s podpisem, nebo se pověřená osoba podepisuje podpisovou zkratkou.

Progresivním způsobem autorizace fyzické osoby je **zaručený elektronický podpis**. Jedná se o údaje v elektronické podobě, které jsou připojeny k datové zprávě a umožní příjemci identifikovat nejen odesílatele, ale také odhalit případné změny ve zprávě. Protože poskytovatel certifikačních služeb před vydáním kvalifikovaného certifikátu ověří totožnost osoby, která tento způsob identifikace má zájem používat, narůstá důvěryhodnost a obliba této formy zasílání dokladů. Jeho využití v současné době umožňuje stále více právních předpisů. Nejčastěji je elektronický podpis využíván při komunikaci s orgány veřejné správy a stále více se uplatňuje i na podnikové úrovni.

Vedle vlastnoručního podpisového záznamu a uznávaného elektronického podpisu zákon o účetnictví v § 33a odst. 3 povoluje jako poslední možnost k identifikaci podepisované osoby i „obdobný průkazný podpisový záznam v technické formě“. Avšak dodnes není zcela zřejmé, co se pod tímto označením skrývá.

V případech, kdy jeden účetní doklad souvisí s více účetními záznamy a naopak, musí tyto doklady i záznamy obsahovat identifikátor, který nezaměnitelně určí jejich vzájemný vztah. Proto kromě požadavků vyjmenovaných v zákoně o účetnictví, kterým byl věnován prostor až doposud, se v praxi rozšiřují náležitosti účetních dokladů ještě o **pořadové číslo**. Jak již bylo zmíněno, pořadové číslo účetním jednotkám umožňuje propojení dokladu s účetním zápisem, ale také kontrolu úplnosti. V kompetenci účetní jednotky je, jakým způsobem doklady očíslovuje, nicméně běžně se doklady třídí podle druhu. Každá skupina faktur, příjemek, výdejků materiálu atd. má svou vlastní číselnou řadu. Některé podnikatelské jednotky doklady opatřují i účtovacím předpisem. Smysl předkontace neboli účtovacího předpisu spočívá ve správném určení účtů, na které má být účetní případ zaúčtován. Je tvořen minimálně dvojicí syntetických nebo analytických účtů, kde první číslo označuje stranu účtu

„Má dáti“ a druhé stranu „Dal“. Rozlišuje se jednoduchý účetní předpis, při kterém se účetní zápis provede pouze na dvou souvztažných účtech, a složený účetní předpis, který k zaúčtování používá více než dva účty. Účetní předpis je základním předmětem interních kontrol a uvádí se přímo na doklad pomocí tzv. „kontaktního razítka“, které znázorňuje Obr. č. 2.1. V dnešní době jde již o zastaralý způsob, neboť doklad o zaúčtování účetního případu je možno pořídit a vytisknout pomocí účetního softwaru, jak znázorňuje Obr. č. 2.2.

Obr. č. 2. 1 Příklad „kontaktního razítka“

Účetní doklad č.	
MÁ DÁTI	DAL
Kč	
Datum	Podpis

Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. č. 2.2 Ukázka předkontace účetního programu Pohoda

Zdroj - Online příručka k programu POHODA. Dostupné z <http://www.stormware.cz/prirucka-pohoda-online/Ucetnictvi/Predkontace/>

Podmínka, že účetní doklad musí být vystaven v českém jazyce, nemusí být dodržena, pokud je srozumitelný i pro externí čtenáře. Lze si tedy představit situaci, kdy účetní jednotka

obchoduje s čínskými obchodními partnery. Doklad v čínštině je dnes pro většinu obyvatelstva nesrozumitelný, a proto by účetní jednotka měla svého partnera požádat o doklady v přijatelnějším jazyce, kterým by mohla být angličtina. V případě sporu ovšem záleží na subjektivním uvážení konkrétního úředního orgánu, který například pro účely daňového nebo soudního řízení, může požadovat úředně ověřený překlad.

Oběh účetních dokladů

Účelem oběhu účetních dokladů je zajištění včasného zaúčtování účetního případu. Organizace putování dokladů po odděleních a závodech se liší, a to hlavně v závislosti na povaze hospodářských operací, velikosti účetní jednotky, organizační struktuře a vzdálenosti dílčích úseků. Jednotlivé kroky většinou popisuje vnitropodniková směrnice, která stanovuje, že každý doklad se po vyhotovení nebo doručení do účetní jednotky okamžitě přezkazuje na správnost uvedených informací, a to jak po stránce věcné, tak i formální. Až poté dochází k jeho zaúčtování, případnému finančnímu vyrovnání či dalším krokům podle předmětu dokladu. Posledním prováděným krokem je uložení dokladu a jeho archivace podle lhůt pro účetní a daňové účely, které budou později blíže popsány.

Přezkušování správnosti účetních dokladů

Další částí týkající se dokladů je jejich časově velmi náročné ověřování a přezkušování, protože ve středně velké firmě se může vyskytovat i tisíce přijatých nebo vydaných dokladů ke kontrole měsíčně. Záleží pak na schopnostech účetní jednotky organizačně zajistit, aby všechny doklady byly po formální i věcné stránce správné. U věcné správnosti se zkoumá pravdivost a přípustnost údajů obsažených v dokladech. Přípustnost operací se vyhodnocuje v souladu s předem vytvořenou vnitropodnikovou směrnicí a s přihlédnutím ke specifickým individuálního účetního případu. Pokud se nalezne nepřípustná operace, je vhodné nejprve informovat osobu odpovědnou za účetní případ a rovněž nadřízeného pracovníka. Během kontrol formální správnosti se kromě ověřování úplnosti náležitostí účetních dokladů také potvrzuje oprávněnost osoby zodpovědné za nařízení a schválení konkrétního případu. Při organizaci přezkumu je nutné přesně stanovit, kteří pracovníci, v jakém rozsahu, u jakých dokladů a na kterém oddělení se na kontrolách podílí. Věcnou správnost ověřují předem určení zaměstnanci, kteří jsou odborně způsobilí provést základní kontrolu účetního dokladu, v členění podle místa vyhotovení. Případně to mohou provést za účasti pracovníků, kteří účetní operaci nařídili a schválili. V kompetenci pracovníků účtáren je prověření především formálních náležitostí. Formální i věcná správnost dokladů se zkoumá již před zaúčtováním

daného dokladu. Z hlediska interních auditů je důležité mít na zřeteli to, že kontrolu musí zpravidla provádět jiný pracovník než ten, který je přímo odpovědný za účetní případ.

Archivace účetních dokladů

Účetní jednotky jsou ze zákona povinny po určitou dobu uschovávat veškeré účetní záznamy. V aktuálním znění § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je stanoveno, že:

- účetní závěrka, výroční zpráva a daňové doklady pro účel stanovení daně z přidané hodnoty se uchovávají po dobu 10 let od konce účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy
a účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, se archivují po dobu 5 let od konce účetního období, kterého se týkají.

Při uchovávání záznamů však nehraje klíčovou roli pouze účetnictví ale i další, mnohdy delší lhůty, které stanovují ostatní zákonné předpisy. Je proto potřeba si pohlídat archivační lhůty pro účely trestního řízení, správního řízení, veřejného zdravotního pojištění, daňového řízení, sociálního zabezpečení atd.

Samotné doklady je možné archivovat ve dvou podobách, a to buď v listinné, nebo elektronické formě. Listinnou podobou se rozumí papírový účetní záznam pořízený rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami, anebo ve formě počítačové tiskové sestavy. Technická podoba uchování dokladů vzniká tehdy, jestliže je účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem možno zpět převést do čitelné tiskové formy. Příkladem může být třeba archivace na CD nosiči. V případě elektronické archivace účetnictví, je nezbytné pamatovat na uschování starého účetního softwaru při přechodu na nový, což je mnohdy opomíjeno.

Pro archivaci a skartaci dokumentů bývá vhodné vytvořit vnitropodnikovou směrnici definující interní postup, který je samozřejmě nutné přizpůsobit všem zákonným požadavkům. Úkolem interních kontrol pak je sledovat dodržování povinností vyplývajících z tohoto předpisu.

Účetní knihy

Pro všechny podnikatelské subjekty vyplývá z § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví povinnost zachycovat jednotlivé účetní zápisy v těchto čtyřech účetních knihách:

deník – zachycuje účetní případy chronologicky, tj. v časové posloupnosti podle data jejich vzniku. Jeho úkolem je zabránit dodatečným úpravám, a vpisování dodatečných údajů do účetnictví, čímž je zajištěna jeho průkaznost, vzájemná provázanost dokladů s hlavní knihou. Napomáhá tak k odhalení chyb, k nimž by mohlo dojít v hlavní knize. Větší společnosti z důvodu přehlednosti v praxi zavádí více těchto knih a odlišují je v závislosti na účetní oblasti – např. deník bankovního účtu, vydaných faktur či přijatých faktur. Listy deníku, stejně jako jednotlivé řádky, musí být očíslované a v každém deníku by měly být uvedeny základní identifikační údaje. Jednotlivý účetní zápis by měl obsahovat následující informace – druh a číslo daného účetního dokladu, částku, datum jeho vystavení a také zapsání do deníku, účtovací předpis (na jaké účty hlavní knihy bude operace zachycena), případně krátký slovní popis operace.

hlavní kniha – uspořádává účetní zápisy systematicky, tj. z věcného hlediska a obsahuje informace o stavu a pohybu jednotlivých složek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Zahrnuje syntetické účty, které musí odpovídat účtovému rozvrhu, přičemž účetní jednotka nesmí zřizovat další účty. Všechny zápisy jsou zachyceny souvztažně a podvojně.

knihy analytických účtů – podrobně rozvádí zápisy hlavní knihy a zajišťují členění syntetických účtů podle potřeb konkrétní účetní jednotky. I v tomto účetním prvku je zabudován kontrolní mechanismus, jelikož součet částek analytických účtů musí odpovídat peněžním částkám na syntetických účtech, které jsou uvedeny v hlavní knize.

knihy podrozvahových účtů – zde se uvádějí zápisy, které nejsou předmětem účetního deníku nebo hlavní knihy. Zachycují se zde důležité skutečnosti nutné pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky, kterými jsou například leasing majetku, zástavní práva, odepsané pohledávky do doby jejich zániku či pohledávky a závazky z opcí.

Účetní jednotky otevírají účetní knihy k prvnímu dni účetního období, ke dni svého vzniku či ke dni vstupu do likvidace, kdy se sestavuje zahajovací rozvaha. Naopak zavírání účetních knih probíhá k poslednímu dni účetního období či ke dni předcházejícímu vstupu společnosti do likvidace. Další méně běžné případy, kdy se otevírají a zavírají účetní knihy,

specifikuje § 17 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zjistí-li se, že je hospodářská operace zaúčtována chybným způsobem, musí se stornovat. Storno se provede novým zápisem identickým s chybným, avšak s tím rozdílem, že částky budou vykázány se záporným znaménkem. Tímto krokem se vynuluje původní zaúčtování, jelikož původní zápis nesmí být nikdy vymazán nebo nečitelně přeškrtnán. Opravy se musí provádět způsobem, který identifikuje osobu za ni odpovědnou, okamžik provedení a zanechá čitelný obsah před i po změně. Dodržování uvedených pravidel je rovněž předmětem interních kontrol.

Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Součástí účetní dokumentace je i směrná účtová osnova, která určuje uspořádání a označení účtových tříd (značení 0-9), které se dále člení na účtové skupiny. Podoba směrné účtové osnovy je stanovena přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a upravena § 14 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Běžně se číslo každého účtu skládá ze tří číslic. První značí účtovou třídu, druhé účtovou skupinu a třetí číslicí je číslo syntetického účtu. Každý takto značený účet lze členit pomocí analytické evidence na další podúčty podle požadavků právních předpisů nebo účetní jednotky. Do roku 2003 byla pevně stanovena i čísla syntetická, která však jsou již plně v kompetenci každé účetní jednotky. Na základě směrné účtové osnovy se tvoří účtový rozvrh. Ten obsahuje souhrn účtů potřebných k sestavení účetní závěrky a k zaúčtování všech účetních operací, ať už interních či externích. Tvoří se pro každé účetní období, je možno jej průběžně doplňovat a interní audit ji má za úkol pravidelně revidovat.

2.1.4 Inventarizace majetku a závazků

Zásadní činností interních kontrol je pravidelné provádění inventarizačních činností. Inventarizace slouží k ověření průkaznosti účetnictví tím, že zjišťuje rozdíly mezi skutečným stavem a hodnotami zaznamenanými v účetnictví. Předmětem kontroly je prověření stavu veškerého majetku a závazků uvedených v rozvaze k poslednímu dni účetního období. Povinnost podniku provádět inventarizace vyplývá z § 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který říká, že: „*Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a 30.*“ Zmíněné paragrafy pak představují náležitosti a postupy, kterými má být inventarizace zajištěna.

Nejvýznamnějším prvkem kontrol spočívajících v inventarizaci je inventární číslo, které označuje každé hmotné aktivum. Jeho účelem je zamezení nevhodnému nakládání či

ztracení majetku. Číslo bývá podle účelu a vzhledem k estetické stránce k předmětu například neodstranitelně přitaveno na štítku, vyryto nebo vyznačeno trvanlivou barvou. Umožňuje tak snadnou identifikaci předmětů obchodního majetku a zároveň vylučuje možnou záměnu více identických předmětů. Dříve totiž mohlo při inventarizaci docházet k přesunu stejného předmětu po pracovištích, čímž se znemožnilo odhalení chybějícího kusu. Podobnou evidenční úlohu by teoreticky mohla zastat i výrobní čísla majetku. Avšak ta mají dvě hlavní nevýhody. Nejsou, na rozdíl od inventárních čísel, patrná na první pohled a díky tomu neodrazují od případných krádeží. Zloděje odstrašuje právě jasná viditelnost čísel, případně doplněného názvem účetní jednotky, který odlišuje takto označený majetek od běžně nakupovaných produktů v obchodech. Druhou nevýhodou výrobních čísel je jejich formát, který si volí každý výrobce zvlášť. Díky tomu by v evidenci inventárních čísel vznikl chaos způsobený různými znaky a odlišnou délkou jednotlivých evidenčních čísel majetku. Opatřování majetku inventárními čísly pro soukromý sektor není povinné, a proto neexistuje jejich definice, konstrukce ani umístění. Nepovinnost je dána především z toho důvodu, že je ve vlastním zájmu každého podniku sčítat svůj majetek a je proto na účetní jednotce, co a jakým způsobem bude chránit. Obecně platí, že inventární číslo by nemělo být pouhým shlukem náhodných čísel, ale podle určitého klíče by mělo být možné identifikovat konkrétní předmět. Algoritmus by mohl vypadat třeba následovně – XX YYY ZZZZ. Číslice XX zde skrývají označení pracoviště (01 - Generální ředitelství, 02 – Controlling, 03 – Finanční ředitelství, 04 – Výroba, 05 – Prodej...), pod YYY nalezneme druh majetku (001 – PC, 002 – Telefon, 003 – Monitor, 004 – Kancelářský nábytek...) a číslice ZZZZ skrývají pořadové číslo daného kusu téhož druhu. Dalšími znaky, které lze také do inventárního čísla zakomponovat může být třeba daňová odpisová skupina majetku, nicméně potřebám podniku se meze nekladou.

2.1.5 Vnitropodnikové směrnice

Zásadními řídicími akty podnikatelských subjektů jsou vnitropodnikové směrnice, jejichž smyslem je aplikace ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele na specifické podmínky účetní jednotky. Na jednu stranu sice zvyšují administrativní zátěž podniku, avšak tím, že podrobně vymezují pravidla, povinnosti a odpovědnosti související s účetnictvím, usnadňují zaměstnancům orientaci ve stanovených účetních postupech. Zároveň zajišťují konzistenci řešení u účetních případů, které v podniku často nenastávají. K dalším kladům

precizně zpracovaných vnitropodnikových směrnic se řadí například i snazší a efektivnější zaškolení nových pracovníků účetního oddělení. Vnitropodnikové směrnice jsou víceméně specifikem české legislativy. Jejich existence a zpracování přesně podle potřeb společnosti může mít pozitivní efekt na vývoj podnikatelského subjektu. Přesné vymezení povinností a odpovědností za plnění pracovních úkolů, kompetencí mezi jednotlivými útvary a zaměstnanci napomáhá ke vzniku zpětných vazeb v rámci interních kontrol a vede ke snadnějšímu nalezení příčin porušení zadaných úkolů.

Požadavek na jejich sestavování je obsažený přímo v zákonném předpisu, případně vznikají na základě vlastní vůle podnikatelského subjektu. Mezi povinně vydávané směrnice patří např. zpracování účtového rozvrhu, odpisové plány, určení kompetencí, vytvoření podpisových vzorů, systém zpracování účetních záznamů, zásady pro účtování dohadných položek, účtových rezerv a oceňování majetku a závazků v cizí měně. Avšak existují specifické případy, kdy legislativa nechává možnost výběru z více variant účetních postupů, jako je třeba u oceňování zásob. Vzniká tak potřeba vytvořit směrnici, která by stanovila jednoznačný postup. Naopak k obecně doporučovaným se mohou řadit směrnice pro oběh účetních dokladů, inventarizaci majetku a závazků, zásady pro tvorbu opravných položek, o způsobu uschování účetních záznamů, pro stanovení norem přirozených úbytků a pro vedení vnitropodnikového účetnictví.

Co se formálních náležitostí týká, každá vnitropodniková směrnice musí obsahovat identifikační údaje účetní jednotky, stručnou charakteristiku předmětu úpravy směrnice, vlastní předpis a přílohy. V přílohách by mělo být obsaženo vše potřebné k upřesnění postupů, které se dotýčnou směrnicí upravují. Mezi další požadavky kladené na směrnice jsou srozumitelnost pro všechny zaměstnance, jednoznačnost, věčnost, stručnost, přehlednost, komplexnost a provázanost s ostatními vnitřními předpisy účetní jednotky.

V případě, že by účetní jednotka nevydala směrnice, které vyplývají ze zákona o účetnictví, považuje se takové opomenutí jako nesprávné vedení účetnictví. Kontrolní orgán by pak mohl uplatnit sankce podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to až do výše 3 % hodnoty sumy aktiv.

Obecně lze říci, že účetní jednotka může vytvářet vnitropodnikový předpis pro každou činnost, kterou provádí. Svým charakterem mezi vnitropodnikové směrnice patří i projekčně programová dokumentace, která byla blíže specifikována již v kapitole 2.1.2. Ověřování dodržování vnitropodnikových směrnic patří mezi hlavní činnosti interních i externích

kontrol. Nicméně vnitropodnikové směrnice se nemusí týkat pouze účetnictví a organizace účetních prací, ale mohou pokrývat i výrobní postupy nebo organizace dalších vnitropodnikových útvarů. Ty jsou však pro diplomovou práci irelevantní a proto se jim nevěnuje.

2.2 Kontrolní mechanismy vnitřního kontrolního systému

Aby byl podnik efektivní a zbytečně neplýtvat svými zdroji, musí z výše uvedených prvků sestavit systém vnitropodnikových kontrol, který se pravidelně přezkčuje, zda nastavené postupy jsou účelné a v pořádku. Celý interní systém představuje soubor kontrolních mechanismů, které slouží ke zjištění odchylek skutečného stavu od požadovaného, nalezení chyb v podnikových procesech a jejich odstranění. Správně nastavený vnitropodnikový systém umožňuje managementu pružně reagovat na ekonomický vývoj, zabraňuje vzniku nesprávností v účetnictví, zpronevěrám a zároveň působí preventivně, čímž snižuje riziko finančních ztrát a znehodnocení aktiv. Zároveň pomáhá v dodržování platných norem a zákonů. Jelikož kontrola napomáhá k dosažení mnoha cílů, rostou i požadavky na její kvalitu a informační výstupy. Proto kontrolní mechanismy jsou zabudovány přímo do podnikových postupů, přičemž musí zabránit tomu, aby je šlo obejít.

Interní kontroly leží v odpovědnosti příslušných vedoucích oddělení, útvarů či divizí, v případě účetnictví na účetním oddělení. Probíhají v návaznosti na danou organizační strukturu a uskutečňují se na všech jejich stupních, tj. od nejvyššího vedení podniku až po řádové zaměstnance. Plánují se pro každou potenciální významnou nesprávnost, která se může v podniku vyskytnout a ovlivnit správnost účetní závěrky. Funkce a úkoly musí být řádně rozděleny a nemůže tak nastat situace, že by jeden kontrolní proces byl od začátku do konce zkoumán pouze jednou osobou. Čím více osob se na kontrole podílí, tím jednoznačěji musí být rozdělení odpovědností a pravomocí jednotlivých pracovníků.

Výsledky kontrol a nápravná opatření by měly být řádně zdokumentovány. Obsahují totiž důležité informace o řízení podniku a mohou tedy posloužit vlastníkům podniku k vyhodnocení práce manažerů.

2.2.1 Členění interních kontrol

Základní členění probíhá podle uskutečňovatele kontrolních činností, který může být externí, stejně tak jako interní. Externí subjekty zpravidla v podniku vykonávají kontrolu na

základě zákonných požadavků a jedná se například o pracovníky finančních úřadů, České obchodní inspekce, auditory, bankovní pracovníky či zaměstnance hygienických stanic apod. Naopak interní kontroloři bývají přímo zaměstnanci podniku, kteří postupují v souladu s interními směrnicemi.

Další členění interních kontrol může probíhat z následujících hledisek:

1. vztah kontrolujícího subjektu a kontrolovaného

- horizontální – mezi zaměstnanci na stejné úrovni.
- vertikální – mezi různými organizačními úrovněmi.

2. okamžik provedení kontroly

- předběžná – zabývá se funkčností stanovených kontrolních mechanismů a plánovanými veličinami, které zkoumá z hlediska jejich reálné dosažitelnosti.
- provozní – každodenní kontrola prováděna pracovníky v rámci jednotlivých útvarů, zajišťující soulad plánovaného a skutečného stavu.
- manažerská – preventivní a ověřovací kontrola je v pravomoci vedoucích zaměstnanců, kteří sledují, jak jsou kontrolní mechanismy dodržovány jejich podřízenými, vyhodnocují účinnost provozních kontrol a dohlíží na realizaci opatření, která vedou k nápravě vzniklých odchylek.
- následná – odhaluje rozdíly mezi skutečnými a plánovanými výsledky a hledá jejich příčiny.

3. velikost kontrolovaného vzorku (detailněji představeno v subkapitole 2.3.3)

- namátková/výběrová – vzorek kontrolovaných položek byl vybrán buď subjektivně (například s ohledem na velikost souboru, četnost výskytu určitého prvku či velikost položky) nebo pomocí statistických metod.
- vyčerpávající – objektem kontrol jsou všechny položky.

2.2.2 Plánování, průběh a výsledek interních kontrol

Plán kontrol je hlavním dokumentem, kterým se řídí oblast organizace interních kontrol a vychází z požadavků vedení společností na prověření rizik spojených s konkrétní podnikatelskou aktivitou. V plánu se stanovuje oblast kontroly a způsob realizace. Výběr oblastí kontrol je v kompetenci pracovníků, kteří definují oblasti rizik a pak kontrolu na ně cíleně zaměří. Při aplikaci kontrolních postupů nestačí pouze stanovit jejich předmět, ale musí se určit rovněž periodicita, odpovědné osoby a způsob dokumentace výsledků. Interval

kontrol může být podle potřeby stanoven například na roční, pololetní, čtvrtletní, měsíční či průběžný.

Jedním z postupů užívaných k plánování, průběhu a hodnocení interního kontrolního systému je tzv. princip sebekontrol a sebehodnocení, kterým se odpovědnost za procesy přesouvá na všechny zaměstnance. Základní podmínkou účinnosti této metody je, že v pravidelných intervalech probíhající kontroly a jejich pečlivé zdokumentování. Zapojení zaměstnanců, kteří pracují na nižších pracovních pozicích, vede ke zvýšení jejich povědomí o řízení organizace, zvyšuje jejich odpovědnost, motivuje navrhopvat a zavádět nové kontrolní postupy. Na rozdíl od interního auditora také mají lepší přehled o společnosti a také o rizicích, jimž podnik čelí a mohou případné nedostatky vnitropodnikového systému vyhodnotit rychleji, kvalitněji a levněji. Nicméně koncept samohodnocení slouží spíše jako doplněk k plnohodnotnému internímu auditu a nemůže jej nahradit.

Odborná literatura definuje tři základní přístupy samohodnocení, kterými jsou:

- workshopy – hodnocení je prováděno týmem pracovníků z různých organizačních úrovní, čímž workshop poskytuje širší přehled o zkoumaných kontrolách.
- dotazníky – evaluace pomocí dotazníků s jasně formulovanými odpověďmi.
- manažerská analýza – analýza informací získána z více zdrojů prováděna specialistou.

Další možné postupy odhaluje subkapitola 2.3.2, která se zabývá průběhem externího auditu.

2.3 Hodnocení vnitřního kontrolního systému auditorem

Historie auditu je silně spjata s účetnictvím. Rostoucí množství informací, složitost systémů řízení a delegování úkolů na podřízené pracovníky vedlo k nutnosti zvýšit jistotu správnosti účetního výkaznictví, a to nejen pro interní potřeby společností, ale především pro externí uživatele účetních informací. Proto postupem času vznikla potřeba nezávislého hodnocení předkládaných účetních výkazů a vytvoření prostoru pro pozici auditora. Od interních kontrol se externí audit liší tím, že provádí nezávislou, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost, která je zaměřená na zajištění obsahové správnosti předkládaných účetních údajů a podílí se na zdokonalování účetních procesů v podniku.

Základní členění auditu je tedy na interní a externí. Provádění externího auditu stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 20 a vykonávat ho mohou pouze nezávislí

auditoři, kteří složí auditorské zkoušky u Komory auditorů České republiky. Po jejich úspěšném absolvování mohou vykonávat auditorskou profesi v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Druhou skupinou jsou interní auditoři, kteří mohou, ale nemusí být zaměstnanci kontrolované společnosti, neexistují na ně žádné zákonné požadavky na školení a jejich hlavní náplní je činnost směřující k nezávislému hodnocení ekonomických procesů na všech úrovních podniku.

Přestože jsou jejich auditorské postupy zhruba stejné, liší se cíle jejich konání. Interní auditor pomáhá řídicím pracovníkům, managementu nebo správní radě zefektivnit řízení podniku. S využitím analýzy současného stavu hledá cesty jak zlepšit a zefektivnit řízení kontrolních procesů a tím i řízení dané organizace. Úkolem externího auditu je snaha vyjádřit názor na auditované finanční výkazy a celkový finanční stav společnosti. Výsledným efektem je nárůst důvěryhodnosti ve správnost účetních informací, a to může pomoci zvýšit prestiž podniku. Externí audit se tedy soustředí v první řadě na prověření finančních výkazů, zatímco interní audit se zaměřuje na podrobnější kontrolu jednotlivých dílčí činnosti uvnitř podniku. Z hlediska časového harmonogramu kontrolních prací je interní audit vykonáván během celého účetního období, zatímco externí audit se většinou provádí periodicky, a to jednou ročně na konci účetního období.

2.3.1 Spolupráce a hodnocení práce interního auditora

Práce externího auditora v podniku začíná seznámením se se systémem vnitřní kontroly a na základě toho naplánuje vhodné auditorské postupy dle stupně důležitosti. Prvním kritériem, na které se externí auditor zaměřuje, je postavení interního auditora ve společnosti (v případě, že je součástí podnikové struktury), tj. jaký vliv má v organizaci a kterým orgánům je podřízen. Ideální situace je, když za svou činnost odpovídá pouze nejvyššímu vedení podniku a neplní žádné jiné provozní úkoly. Další oblastí zájmu externího auditora je ověření profesních standardů, kterými se oddělení interního auditu řídí a podle jakých auditorských plánů postupuje. Opomenuta by neměla být ani osoba samotného auditora, u kterého by se měla prověřit jeho patřičná kvalifikace, kterou lze hodnotit podle úrovně dosaženého vzdělání, profesní certifikace, podle profesionálních zkušeností či podle pracovních postupů a kvality zpracování dokumentace. V neposlední řadě se externí auditor zabývá i informacemi ohledně přístupu k auditorským záznamům stejně tak, zda management či správní rada neomezují rozsah interních auditorských činností v podniku. Vzhledem k tomu, že interní auditor podniku odpovídá za sledování kontrol v organizaci, je vzájemná

spolupráce pro externího auditora žádoucí v tom, že mu umožňuje snazší a hlubší porozumění podnikových procesů a také lepší identifikaci rizik, kterým společnost čelí. Nicméně by externí auditor neměl slepě přebírat výsledky interního auditora, jelikož jak říká Mezinárodní auditorský standard ISA 610 Využití práce externích auditorů v čl. 9: *“Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci interního auditu.”* Z tohoto důvodu by pomocí testů neměl opomenout prozkoumat i podklady od interního auditora. Pokud dojde na základě takových kontrol k závěru, že jsou spolehlivé, zohlední to při plánování rozsahu auditorské práce, který může být výrazně menší. Navrhnuté metody a postupy včetně hladin významnosti by měly být v souladu s metodami v podniku již používanými a auditori by se měli pravidelně informovat o dosavadním průběhu provedených kontrol a o významných skutečnostech, které by mohly ovlivnit jejich práci navzájem. Součástí auditorské dokumentace je samozřejmě i hodnocení vlastní činnosti interního auditora.

2.3.2 Průběh externího auditu

Během auditu dochází k namátkovým kontrolám funkčnosti, správnosti odpovídající dokumentace a její archivace. Obzvláště při kontrole účetních dokladů podniku je nastavení způsobu prověřování a vybírání dokladů v pravomoci každé auditorské společnosti, jelikož přezkoumání všech účetních dokladů je ve valné většině případů prakticky nemožné. Zjištěné závěry jsou ve formě navrhnutých doporučení předkládány vedení podniku. Přijaté opravné postupy se sledují a také s odstupem času se stávají rovněž předmětem kontrol.

Po představení externího a interního auditu se následující subkapitola zabývá pohledem na to, jakými fázemi audit v podniku vlastně postupuje s důrazem na kontrolu vnitřního kontrolního systému. Každou z těchto fází musí auditor patřičně zdokumentovat, a to nejen kvůli tomu, aby měl podklady pro auditorský výrok, ale hlavně proto, aby zajistil objektivnost svých postupů.

1. Poznání specifik daného odvětví – tohoto úkolu auditor většinou dosahuje pomocí rozhovoru s nejvyšším vedením společnosti, informuje se především o způsobu vedení podniku a zjišťuje, na které úkony je kladen největší důraz při řízení. Auditor v této fázi své práce poznává a hodnotí strukturu vlastnictví společnosti, její vedení a spřízněné osoby, hlavní náplň činnosti, finanční strukturu společnosti, personální vztahy, používané účetní metody a rovněž makroekonomické a konkurenční prostředí.

2. Pochopení interních kontrol a fungování účetního systému – plnění této fáze probíhá prostřednictvím zpracování dokumentů týkajících se vymezení a popsání jednotlivých významných podnikových procesů (nákupy dlouhodobého majetku a zásob, realizace prodeje, placení závazků, vyplacení mezd a další). Jako hlavní zdroj informací slouží auditorovi vnitropodnikové směrnice. U každého z těchto úkonů musí být identifikovány a objasněny jednotlivé kontrolní postupy a zároveň také určeny rizikové situace, které by mohly nastat a jimž tyto kontroly mají zabránit.

Příkladem rizikových situací v procesu plateb může například být:

- zachycení platby v jiném období, než k němu ve skutečnosti došlo,
- nezaznamenání platby, ačkoliv k ní došlo,
- zachycení platby ve špatné výši,
- platba provedena v jiné, než fakturované výši,
- faktura je již po splatnosti a stále nebyla uhrazena,
- byla provedena platba, která nebyla autorizována.

V závěru popisu by auditor rovněž neměl opomenout posoudit, do jaké míry charakterizované postupy fungují. Samozřejmostí také je, projít si jednotlivé procesy na vybrané transakci a zjistit, zda funguje tak, jak má. K seznámení s chodem společnosti dochází formou pozorování, rozhovorů nebo jednoduchých dotazníků, které auditorům umožní zjistit odchylky. Dotazy mohou být směřovány například do níže vyjmenovaných oblastí:

- existence směrnice o interních kontrolách,
- znalost obsahu směrnic,
- četnost kontrol,
- znalost průběhu kontrol jednotlivých okruhů interního kontrolního systému,
- informace o plánu samohodnocení na daný rok,
- znalost osob, které plán realizují a schvalují,
- znalost postupu při odstraňování zjištěných nedostatků.

3. Určení hladiny významnosti – Hladina významnosti je v knize *Auditor's dictionary terms, concepts, processes, and regulations* (O'REGAN, 2004) definována jako důležitá položka, jejíž opomenutí nebo zkreslení v průběhu auditu by mohlo výrazný dopad na

ekonomické rozhodování uživatelů výsledků účetní závěrky. Významnost ovlivňuje nejen plánování auditu, ale rovněž výběr důkazních prostředků, způsob testování a také způsob zpracování auditorských zpráv. Některé druhy významnosti mohou být vyjádřeny kvantitativně. Příkladem budiž položky rozvahy, u nichž významnost může být definována v procentech vůči čistým nebo celkovým aktivům, v případě výkazu zisku a ztráty v závislosti na příjmech či obratu. Auditor se poté může zabývat pouze položkami těchto výkazů, které byly tímto způsobem určeny jako významné. Nicméně by významnost měla být chápána jako prahová hodnota a nikoli jako primární kvalitativní vlastnost, jelikož některé položky lze považovat za významné i bez ohledu na jejich velikost. Případný úplatek totiž může být malý v porovnání se sumou aktiv, avšak jeho skutečná podstata jej činí významným. Z tohoto důvodu významnost zahrnuje vlivy jak kvantitativní, tak kvalitativní.

- 4. Ohodnocení auditorského rizika** - Jelikož není v lidských silách při auditu zkontrolovat, zda každá účetní operace existuje, byla schválena pravomocnou osobou či jestli proběhla, tak jak měla, ve správné výši i čase, vystavuje se auditor určitému nebezpečí vydáním chybného závěru na hodnocení finančních výkazů společnosti. Platí, že čím vyšší riziko podstupuje, tím přísnější kontroly by měl provádět. Auditorské riziko se skládá z přirozeného, kontrolního a zjišťovacího rizika a vypočítá se jako jejich součin. Přirozené riziko je nebezpečí, že hodnoty položek finančních výkazů jsou zkreslené z důvodu jejich samotné povahy a nelze jej snížit žádnou částí vnitřního kontrolního systému. Důvodem tohoto zkreslení může být například u zásob jejich velké množství a rychlost jejich obrátky. Také existuje kontrolní riziko, které monitoruje pravděpodobnost, že vzniklá nesprávnost nebude zachycena kontrolním systémem. Příkladem takového nebezpečí je, že se například skladník při přijímání materiálových zásob nepřesvědčí, zda jde o ten stejný materiál, který byl objedнан. I zde platí, že čím slabší kontrolní systém podnik má, tím větší důraz na kontroly musí auditor klást. Poslední složkou auditorského rizika je riziko zjišťovací, které odpovídá nebezpečí, že vzniklá nesprávnost nebyla odhalena ani kontrolním systémem ani během auditu. V tomto případě může nastat, že ani auditor neodhalí chybu, které se dopustil skladník při přebírání zboží, které nesouhlasí s objednávkou. Na rozdíl od přirozeného a kontrolního rizika je zjišťovací riziko striktně v pravomoci auditora, který jej může ovlivnit navrženými auditorskými testy.

- 5. Provádění testů vnitřního kontrolního systému a testů věcné správnosti** – Provádění testů spolehlivosti kontrol je fází auditu, pomocí které auditor zjišťuje, jak vysoké je kontrolní riziko podniku, neboli jaká je pravděpodobnost, že případná chyba nebude odhalena vnitřním kontrolním systémem podniku. Zároveň zjišťuje jeho funkčnost a míru, do které se na něj může spoléhat. Ke kontrolám dochází prostřednictvím pozorování, dotazování, propočtů, ověřování a srovnávání účetních informací. V prvních fázích auditu dochází k pozorování, kdy auditor získává přehled o existenci aktiv, míře jejich opotřebení a realizační hodnotě. Na něj navazuje ověřování zjištěných stavů, například zůstatky bankovních účtů potvrdí banka, u pohledávek a závazků dojde k ověření s dlužníky a věřiteli. Prováděné kontroly se mohou dělit podle možnosti, je možné je doložit dokumentací a dělí se na doložitelné a nedoložitelné. Příkladem doložitelné dokumentace jsou například vydané objednávky podepsané pověřenou osobou, jehož podpisy auditor výběrovým způsobem lehce zkontroluje. Na druhou stranu mezi operace, u níž dokumentace neexistuje, se řadí schvalování odesílaného platebního příkazu v elektronickém bankovníctví. Auditor pak v této situaci postupuje pomocí srovnání platebních příkazů s výpisy z účtu, fyzickým pozorováním způsobu platby či také zjištěním, kdo má přístup k účtu a mohl tedy platbu provést.

V případě efektivně fungujícího kontrolního systému může auditor určit nižší rozsah testů věcné správnosti. Ty provádí až po ohodnocení přirozeného a kontrolního rizika, jelikož jimi reguluje riziko zjišťovací. Testy věcné správnosti lze rozdělit na detailní a analytické. Detailní testy jsou prováděny za účelem ujištění se, že položky finančních výkazů neobsahují významné nesprávnosti a slouží jako důkaz o vzniklé chybě. Patří mezi ně například inventura zásob a kontrola zaúčtování všech faktur. Jak již bylo řečeno, druhým typem jsou analytické testy věcné správnosti, které jsou založené na porovnání vykázaných a auditorem očekávaných dat, která se opírají o data minulá nebo jsou odhadem založeným na údajích získaných z finančních výkazů či z auditů srovnatelných podniků. Postup srovnání lze použít například u výše osobních nákladů, které by se za předpokladu konstantního množství pracovníků a za předpokladu nezměněných mezd neměly příliš lišit od předešlého roku. Pokud by se však objevil skokový meziroční rozdíl, jedná se o jasný signál pro auditora, aby se pídil po příčinách.

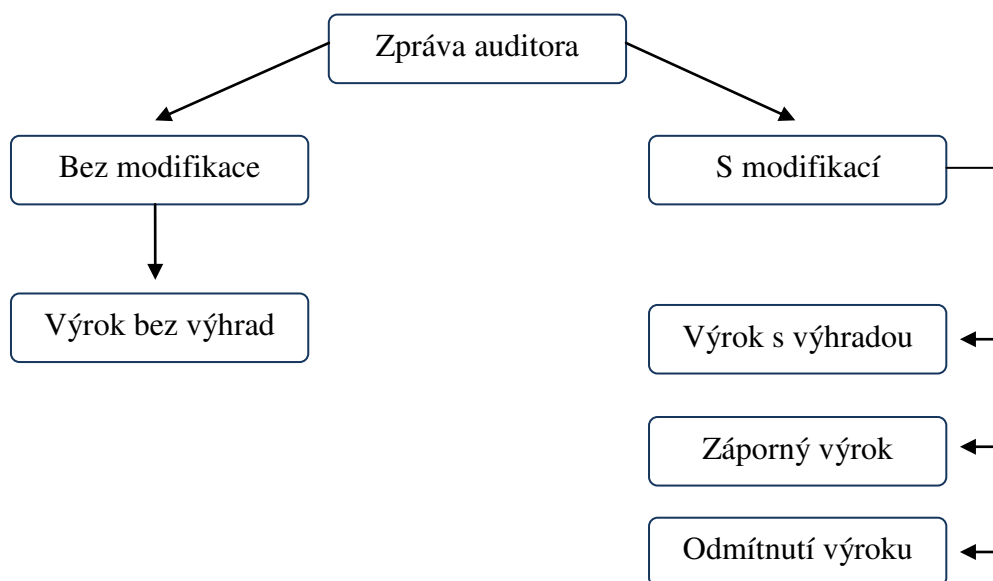
- 6. Zpráva auditora a auditorský výrok** – Většina auditů končí vydáním **nemodifikované auditorské zprávy**, kterou do určité míry sjednocuje Mezinárodní auditorský standard ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce. Na první pohled z ní musí

být patrné, že se jedná o auditorskou zprávu, k čemuž dopomáhá například název „Zpráva nezávislého auditora“. Poté následuje úvodní část, která oslovuje uživatele auditorské zprávy, identifikuje auditovanou společnost i části účetní závěrky a specifikuje, čeho se audit týká a za které období byl proveden. Součástí je rovněž informace o odpovědnosti vedení společnosti za účetní závěrku a o roli auditora. Dalšími nezbytnými údaji jsou informace o normách, podle kterých byl audit vykonán a také vyjádření auditora k účetní závěrce ve formě výroku, který v nemodifikované verzi má podle výše jmenovaného standardu jednu z těchto podob: *„účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], nebo účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“*. Samozřejmostí je i podpis auditora, datum zprávy a adresa auditora.

V případě **modifikované auditorské zprávy** se postupuje podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora. Standard nabízí tři druhy modifikovaných výroků - výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Navzájem se liší podle příčiny modifikace, která může být způsobena významnou (materiální) nesprávností nebo může vyplývat z omezení rozsahu auditorských prací způsobeného nemožností získat všechny potřebné informace k učinění závěru. V neposlední řadě záleží také na auditorově úsudku, jakým způsobem vyhodnotí dopad vzniklé skutečnosti na účetní závěrku. K výroku s výhradou se auditor uchyluje v případě, že nesprávnosti jsou sice významné, avšak nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku, nebo když nemá dostatek informací, avšak dojde k závěru, že jejich případná chybnost by neměla až tak závažný účinek. V případě, že jsou chyby natolik významné a měly by vliv na rozhodování externích uživatelů, pak účetní závěrka dostane záporný výrok. Pokud auditor nebyl schopen získat dostatečné důkazní informace ke zformulování výroku, pak je povinen výrok odmítnout.

Nicméně ne každá nesprávnost nutně ovlivní výrok auditora. Když identifikuje situaci, která by měla vliv na účetní závěrku, připojí do auditorské zprávy odstavec, ve kterém danou komplikaci zdůrazní. Koná tak například u skutečností, které mají vliv na předpoklad trvání podniku nebo obsahují významnou nejistotu (probíhající soudní spory). Přehled rozdělení auditorských výroků přináší schéma 2.1.

Schéma č. 2.1 Auditorský výrok



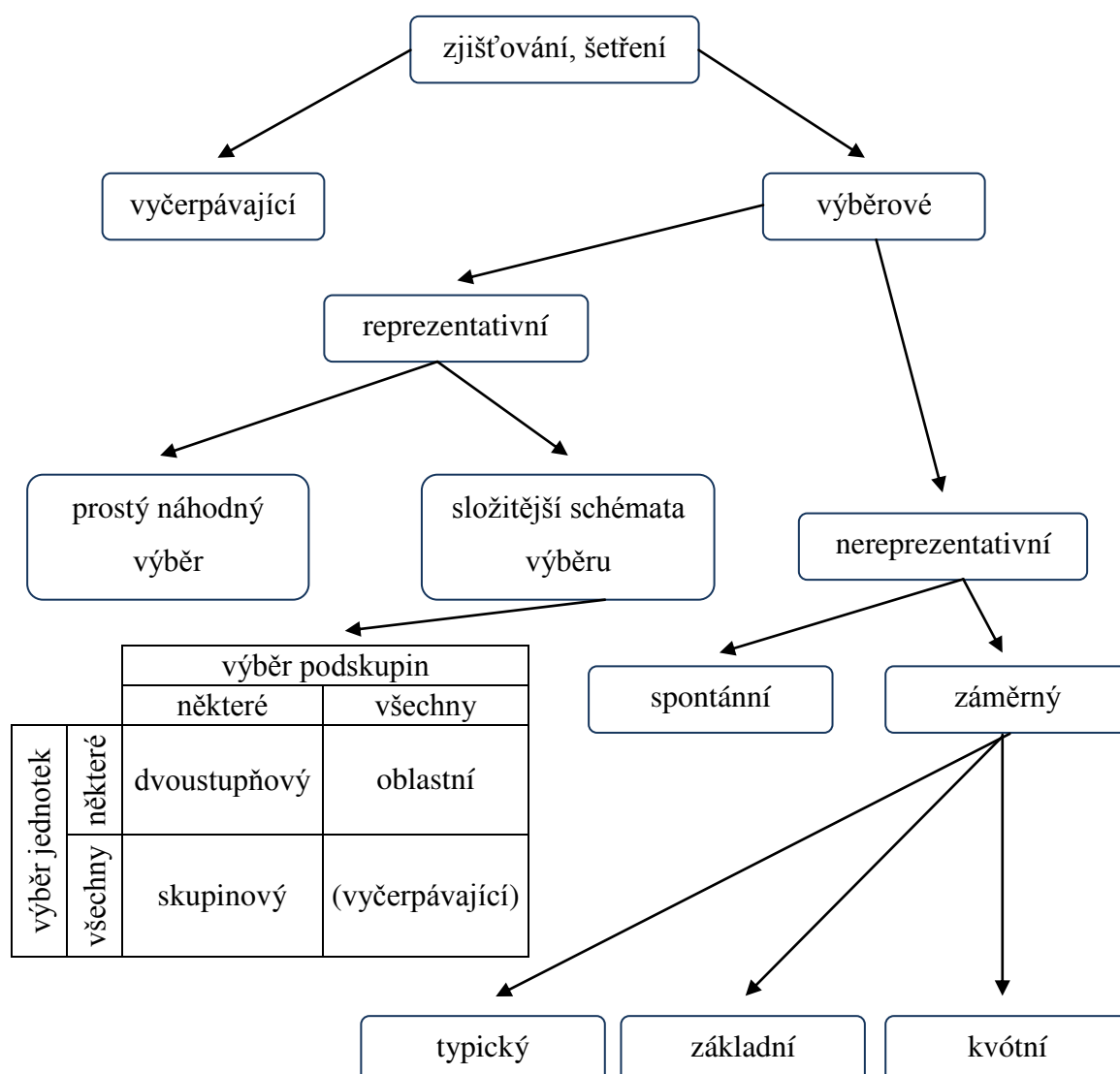
Zdroj: Vlastní zpracování

2.3.3 Metody výběru vzorků auditorem

Vzhledem k tomu, že množství dokladů ve středně velké společnosti může jít ročně až do statisíců položek, není v lidských silách je zkontrolovat všechny. Z tohoto důvodu se auditor musí uchýlovat k přezkoumání vybraných statistických vzorků, na jejichž základě učiní výrok o celku. K výhodám výběru jen některých položek patří hlavně jejich rychlejší zpracování z hlediska věcné i formální správnosti, s čímž souvisí rovněž nižší náklady. Naopak mezi nevýhody lze začlenit větší riziko, jelikož šance na odhalení nezákonného jednání se snižují. Proto je potřeba hledat takovou velikost výběrového souboru, která by zajistila optimální poměr mezi náklady na jejich šetření a únosnou velikostí rizika. U vybraných dokladů se následně zjišťuje podíl chybných položek na celku v procentním vyjádření a také absolutní velikost odchylky v měrných jednotkách (CZK, USD, kg, m atd.).

Následující schéma 3.2 představuje metody, pomocí kterých se provádí výběr jednotlivých položek, například pro šetření formální a věcné správnosti dokladů.

Schéma 3.2 Metody výběru vzorků v auditu



Zdroj: Zpracováno na základě informací z předmětu 4ST540 Metody výběru vzorku v auditu, Vysoká škola ekonomická v Praze

V následujícím textu jsou vysvětleny jednotlivé body schéma 3.2. K jeho snadnějšímu porozumění je proto potřeba přihlížet i ke grafickému zobrazení.

Vyčerpávající šetření spočívá v kontrole všech účetních položek. Používá se v případech, kdy je málo účetních případů – např. cestovní příkazy společnosti, kde služební cesty nejsou běžné.

Výběrové šetření - kontrolují se pouze vybrané účetní doklady, které se vybírají následujícími způsoby:

- První možností výběrového šetření je tzv. **reprezentativní výběr** (pravděpodobnostní), který zohledňuje *strukturou základního souboru*, příkladem mohou být třeba účetní doklady, které tvoří z 50 % faktury, 20 % bankovních výpisů a zbylých 30 % méně významné části z hlediska množství. V následném výběru některých dokladů jsou dodrženy tyto proporce. Reprezentativní výběr probíhá prostřednictvím prostého náhodného výběru nebo složitějšími schémata výběru, kam patří dvoustupňový výběr, oblastní výběr a skupinkový výběr.
 - **Prostý náhodný výběr** - každá jednotka základního souboru má stejnou pravděpodobnost výběru a jednotlivé výběry jsou na sobě nezávislé. Tento náhodný výběr provádí počítač a lze jej proto označit za nejčistší z hlediska napadnutelnosti. Nicméně prakticky se s ním člověk v auditu setká pouze v pokročilých částech složitějších výběrů.
 - **Složitější schémata výběru** – základním krokem tohoto výběru je rozřídění základního souboru na podskupiny, ze kterých se pak vybírá následujícími způsoby:
 - **Dvoustupňový výběr** - jedná se o výběr, který spočívá ve výběru některých z rozčleněných podskupin, z nich se zkontrolují také jen některé jednotky. Nicméně v účetnictví se příliš nepoužívá.
 - **Oblastní výběr** - ze všech vytvořených podskupin se proporcionálně na základě zastoupení dané podskupiny na celku kontrolují vybrané jednotky.
 - **Skupinkový výběr** - v tomto případě se vyberou pouze některé podskupiny, které se však zkontrolují celé. Děje se tak v případech, kdy auditor získal již nějaké zkušenosti a rozhodne se zkontrolovat jen oblasti, kde se v dané účetní jednotce nejčastěji chybí. Tento způsob výběru se neuskutečňuje v případech, kdy je velikost dané skupiny příliš velká.
- Druhou skupinou výběrového šetření je tzv. **nereprezentativní výběr** (nepravděpodobnostní), ve kterém se na rozdíl od reprezentativního výběru záměrně *poruší struktura základního souboru*, tj. nebere se ohled na to, že 50 % dokladů tvoří faktury, 20 % bankovní výpisy a zbylých 30 % ostatní složky. Nereprezentativní

výběr spočívá ve spontánním nebo záměrném výběru, který se dále člení na typický, základní a kvótní.

- **Spontánní výběr** – jedná se o obdobu prostého náhodného výběru, avšak v tomto případě je struktura dat ovlivněna například jejich poškozením ze strany účetní jednotky.
- **Záměrný výběr** - výběr není náhodný, ale je proveden na základě vlastního úsudku auditora.
 - **Typický výběr** – probíhá na základě typických jednotek, příkladem je například rozdělení faktur na jednotlivé dodavatele a odběratele a auditor si vybere, kterého chce prověřit. Další možností je třeba, že se rozhodne zkontrolovat nejfrekventovanější operace.
 - **Základní výběr** - výběr dokladů podle nominální hodnoty určené auditorem, který se používá v případech, kdy např. 5 % největších faktur reprezentuje 90 % celkového objemu.
 - **Kvótní výběr** - jedná se o dvoufázový výběr, kdy se základní soubor nejprve rozčlení na podskupiny podle určitého znaku (př. vydané faktury podle výše DPH) a poté se z každé skupiny záměrně vybere určitý počet kontrolních jednotek, avšak na rozdíl od oblastního výběru si proporce výběru ve druhé fázi stanovuje sám auditor.

Představené metody výběru vzorků jsou výčtem možností, podle kterých auditor může postupovat. Nicméně každá auditorská společnost má stanovena vlastní pravidla, podle kterých si zvolí, kterou metodu a v jaké situaci použije.

3. Charakteristika společnosti Hansen Electric spol. s r.o.

Společnost Hansen Electric je společností s ručením omezeným zapsanou v obchodním rejstříku vedená u Krajského soudu v Ostravě. Zabývá se komplexním spektrem služeb v oblasti elektrických zařízení určených do prostředí s nebezpečím výbuchu, tj. od vývoje, konstrukcí, výrobou, instalací až po následný servis. První zápis v obchodním rejstříku se datuje k 23. prosinci 1992, avšak samotná historie společnosti sahá až do roku 1958, kdy se v opavském podniku Ostroj začaly vyrábět elektrické zařízení pro použití v hlubinných dolech. V roce 1990 tento podnik začal spolupracovat s německou společností Hansen & Reinders GmbH & Co., se kterou v roce 1992 společně založili společnost Ostroj-Hansen+Reinders, spol. s r.o. (OHR spol. s r.o.). Postupem času a různých majetkových změnách se vyvinula současná podoba společnosti.

Obr. 3.1 Logo společnosti



Zdroj: Hansen Electric spol. s r.o. Dostupné z: <http://www.hansen-electric.cz/>

Základní údaje o společnosti:

Název společnosti: Hansen Electric, spol. s r.o.

Sídlo: Opava - Předměstí, Těšínská 2977/79c, PSČ 746 01

Předmět podnikání: projektování elektrických zařízení
výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů
výroba a prodej vakuových stykačů
výroba a prodej elektromotorů
opravy a servis elektromotorů a generátorů
koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje¹

IČ: 47973862

Webové stránky: <http://www.hansen-electric.cz/>

¹ Hansen Electric spol. s r.o. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z: <http://www.hansen-electric.cz/>

Majetková struktura

Padesátiprocentní vlastnický podíl drží německá společnost Hansen Sicherheitstechnik A. G. Zbylou část rovnoměrně vlastní Ing. Josef Šimeček a Ing. Petr Petruška, kteří zároveň vystupují jako jednatelé. Nicméně německý podílník je sám dceřinou společností rozsáhlého polského holdingu KOPEX Spółka Akcyjna, který v ní vlastní 98,1 %.

Kromě toho Hansen Electric spol. s r.o. drží rozhodující vliv ve výši 80,1 % vlastnických i hlasovacích práv v ruské společnosti SIB Hansen, která působí jako prodejní místo a servisní dílna v centru těžební oblasti Kuzbas. Druhou jednotkou, kde má představovaná společnost padesáti-procentní podíl vlivu, je TSOW Hansen Ukraina.

Bližší představení celého holdingu v čele s polskou mateřskou společností KOPEX Spółka Akcyjna představuje, včetně výši vlivu, příloha 1.

Organizační struktura

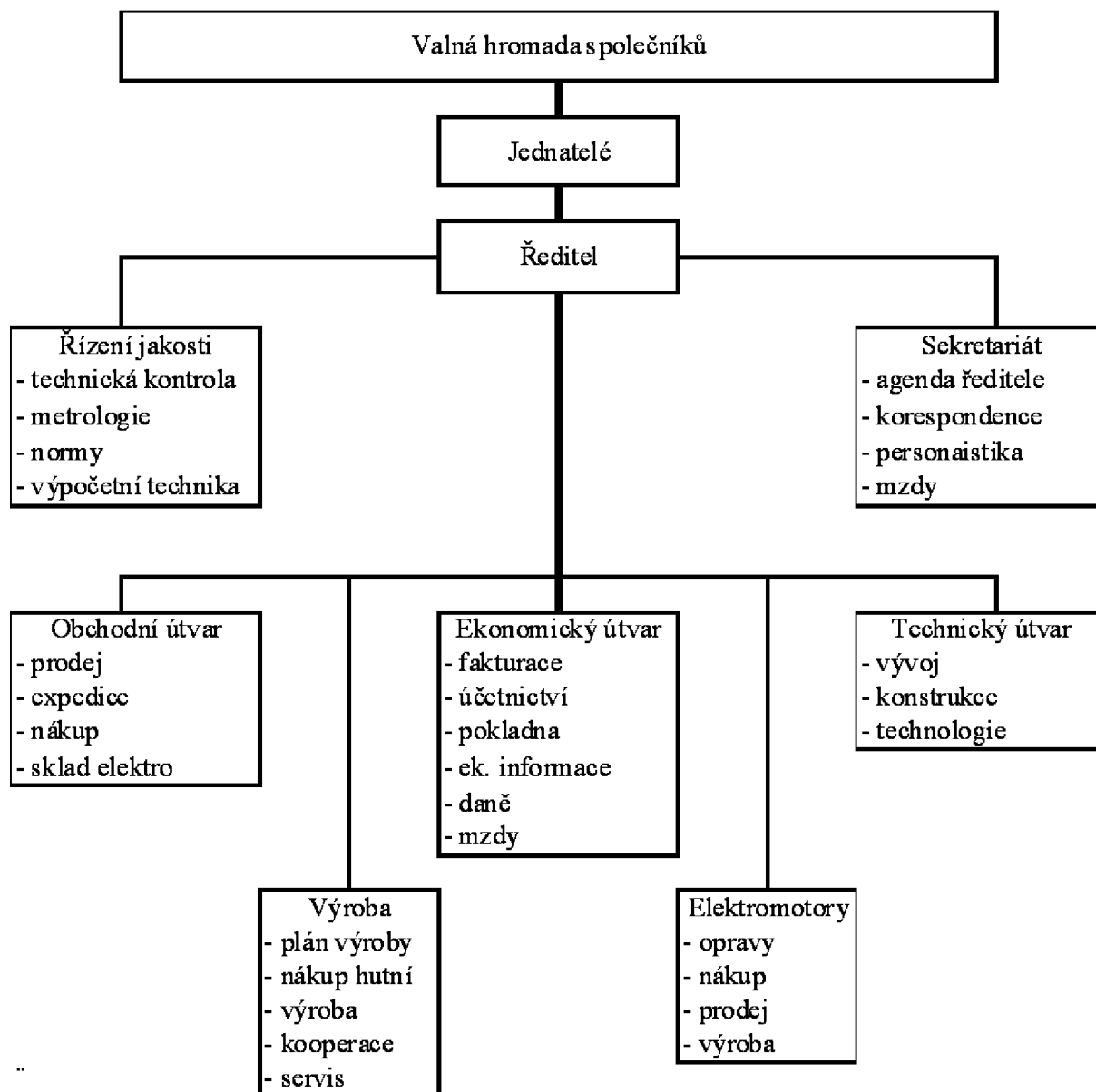
Z celkového počtu 225 zaměstnanců je 20 pracovníků zaměstnáno ve vývoji a konstrukčním oddělení, které spolupracuje s Technickými laboratořemi Opava a.s. a Fyzikálně technickým zkušebním ústavem v Ostravě – Radvanicích. Samotná výroba je pak zabezpečena ve třech provozech, z nichž dva jsou umístěny v Opavě a jeden v Ostravě. Největší zastoupení odběratelů výrobků se nachází na domácím, českém trhu, avšak společnost spolupracuje s řadou zahraničních klientů v Rusku, Ukrajině, Německu, Polsku, Turecku, Mexiku či v Jihoafrické republice. V některých z těchto zemí působí prostřednictvím svých dceřiných nebo sesterskými společnostmi, kterými jsou například sesterská společnost Kopex Electro Systems a.s. v Polsku nebo dceřiná společnost Hansen Ukrajina. Dle svých slov společnost zařizuje kolem 95 % dodávek elektrozařízení pro poruby, ražby, chodby společnosti OKD a.s., která je jediným producentem černého uhlí v České republice a jednou z 5 největších společností v Evropě. Slovenský trh zásobují přibližně 90-ti procenty a mexický 40 % celkové poptávky².

V neposlední řadě je společnost „*členem Sdružení důlních a strojírenských technologií (zkráceně SDST) se sídlem v Opavě a členem Sdružení české dobývací techniky (zkráceně*

² Hansen Electric spol. s r.o. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z: <http://www.hansen-electric.cz/reference>

CDT) se sídlem v Praze“.³ Pro své výrobky je společnost držitelem Certifikátu jakosti dle ČSN EN ISO 9001 a certifikace ATEX, které dokládají, že jejich výrobky splňují nároky na ně kladené.

Schéma č. 3.1 Organizační struktura Hansen Electric, spol. s r.o.



Zdroj: Účetní závěrka společnosti Hansen Electric spol. s r.o., 2012

³Členové sdružení Česká dobývací technika. [online]. [cit. 2014-04-16]. Dostupné z: <http://www.cdte.cz/index.php/cz/cs/alta/49.html>

Specifika podnikání v těžebním průmyslu

Těžební průmysl jako celek je jedním z nejmenších odvětví v České republice a to jak z pohledu celkové produkce, kde v roce 2010 zastupovalo 0,6 % z celku, tak i z hlediska přidané hodnoty s 0,8 % podílem na celé ekonomice. Přestože podle Českého statistického úřadu v roce 2007 toto odvětví v České republice dosáhlo svého vrcholu a od té doby dochází k postupnému oslabování, předpokládá se, že do roku 2020 se oproti roku 2000 zvýší o více než 2000 lidí počet osob zaměstnaných jako obsluha důlních zařízení, razících štítů a zařízení na zpracování nerostů. Naopak by měl o téměř 5 000 lidí klesnout počet zaměstnanců pracujících ve skupině horníci při dobývání surovin, dělníci pro práci s výbušninami a kameníci. Stále ještě probíhající transformace k vyššímu podílu mechanizace v odvětví je v současné době příležitostí pro společnost Hansen Electric.

Jelikož však na území České republiky dochází k útlumu důlního odvětví, zaměřuje se společnost rovněž na zahraničí, kde k významným hráčům na trhu patří řada států, s nimiž Hansen Electric spolupracuje, či do těchto zemí vyváží své výrobky. Do budoucna se pro ně jistě může jevit zajímavé své aktivity rozšířit také na stále se rozvíjející trhy Číny a Indie.

Finanční analýza

Nejlepším způsobem, kterým lze podnik představit i po finanční stránce a ukázat, jestli se jedná o podnik v dobré finanční kondici, pomůže následující finanční analýza vybraných ekonomických ukazatelů. Jednotlivé hodnoty k propočtům uvádí příloha č. 2.

Graf č. 3.1 Vývoj výše aktiv, tržeb za prodej vlastních výrobků a s nimi souvisejících nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

Výše celkových aktiv v brutto hodnotách společnosti Hansen Electric spol. s r.o. ve sledovaném období doznala rostoucí trend, který byl způsoben hlavně růstem tržeb, s nimiž souvisí nárůst pohledávek a tím pádem i celkový růst podniku. Z grafu je rovněž patrné, že zkoumaný podnik rychle překonal krizi roku 2010, když v roce následujícím zvýšil tržby o 73 %. Na tomto stavu se především podepsalo nadnárodní působení společnosti. Pozitivně také působí neproporcionální nárůst výkonové spotřeby v roce 2011 vzhledem k nárůstu tržeb.

Tab. č. 3.1 Analýza poměrových a tokových ukazatelů

	2008	2009	2010	2011	2012
Rentabilita celkového kapitálu	34,04%	37,17%	14,73%	39,49%	31,28%
Pohotová likvidita	1,82	2,51	2,94	1,03	1,01
Obchodní deficit	69,85	70,85	91,65	16,95	35,02
Úrokové krytí	15,71	22,84	10,46	43,60	49,96

Zdroj: Vlastní zpracování

Prvním zvoleným ukazatelem je **rentabilita celkového kapitálu**, která vyjadřuje výdělečnou schopnost podniku na základě poměru zisku před úroky a zdaněním s celkovými investovanými aktivy. Výsledek udává procentuální návratnost celkového kapitálu ve formě zisku. Pro srovnání s odvětvím sice neexistují vhodná data, nicméně o podniku lze říci, že je vysoce ziskový i v krizovém roce 2010.

Pohotová likvidita predikuje schopnost společnosti splácet své závazky bez nutnosti prodeje zásob. Počítá se jako poměr oběžných aktiv bez zásob a krátkodobých dluhů. Za hraniční hodnotou je považováno číslo jedna, kterého podnik v posledních 2 letech dosáhl a pokud nedošlo k jeho opětovnému snížení v roce 2013, pak se nemusí bát, že by nebyl schopen dostát svým závazkům.

Druhým ukazatelem týkající se likvidity byl zvolen **obchodní deficit**, který se kalkuluje jako rozdíl dob potřebných ke splacení všech krátkodobých pohledávek a závazků. Tyto doby se stanoví jako poměr krátkodobých závazků a analogicky krátkodobých pohledávek vůči tržbám podniku. Obecně platí, že čím nižších hodnot dosahuje, tím příznivější situace pro podnik nastává. Nejideálnějších hodnot proto společnost dosahuje v roce 2011.

Posledním zvoleným ukazatelem je **úrokové krytí**, který pomáhá určit míru pravděpodobnosti, s jakou věřitelé dostanou zaplacené své úroky. V případě, že by se pohyboval ve výši 1, pak by to značilo, že veškerý zisk slouží ke splacení úrokových plnění. Za obecně uznávanou hraniční hodnotu se považuje 5. Společnost Hansen Electric spol. s r.o.

dosahuje hodnot mnohonásobně vyšších a i tento ukazatel říká, že si společnost ve svém podnikání vede velice dobře.

Na základě provedené základní finanční analýzy lze konstatovat, že se podnik těší dobrému zdraví a jedná se o inovativní společnost s dlouhodobou historií, která se neustále rozrůstá. Vedení společnosti si je uvědomuje, že se nemohou spoléhat pouze na zakázky na domácím trhu a snaží se rozvíjet své aktivity i v ostatních zemích.

Jako podklady pro představení společnosti po finanční stránce a pro provedení analýzy sloužily veřejně dostupná data z účetní závěrky společnosti. Vycházelo se z předpokladu, že údaje v nich obsažené jsou správné, proto se následující kapitola bude zabývat způsoby, kterými společnost tyto podklady vytváří a zabezpečuje jejich věcnou správnost. Bude zjišťovat, jak je nastaveno účetnictví, vnitřní kontrolní systém a schopnosti odhalovat případné chyby.

4. Analýza vnitřního kontrolního systému ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o.

Společnost vede účetnictví a zpracovává účetní závěrku v souladu s platnou českou legislativou, tj. podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele a Českých účetních standardů. Zároveň je plátcem DPH a řídí se tedy nejen zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ale také zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.⁴ Ze zákona o účetnictví ji vyplývá povinnost ověření své závěrky auditorem, jelikož překročila požadovanou celkovou výši aktiv 40 milionů korun, čistý roční obrat 80 milionů korun i průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období, který je stanoven na 50 osob. Její aktiva za rok 2012 totiž dosáhla výše necelých 584 milionů korun, čistý obrat se pohybuje kolem 775 milionů a počet zaměstnanců 225. Splnila všechny tři stanovené podmínky, přičemž povinnost auditu u společností s ručením omezeným vzniká již po dosažení dvou zkoumaných kritérií. Od roku 2006 provádí každoroční audit společnost Rödl & Partner Audit, s. r. o., který sice odhalí nějaké nepřesnosti, avšak ty nepřesahují hladinu významnosti. Účetní závěrka společnosti Hansen Electric spol. s r.o. je proto ohodnocena výrokem „bez výhrad“ a podává věrný a poctivý obraz.

Odpovědnost za správnost a úplnost účetních informací má statutární orgán, kterými jsou jednatele společnosti, jakožto nejvyšší orgán společnosti. Za účelem vedení účetnictví bylo zřízeno vlastní centralizované účetní oddělení, které se nachází v sídle podniku v Opavě. Zaměstnáno je zde pět lidí, kteří se starají o veškerou agendu, a odpovědnost za jeho vedení leží na bedrech ekonomické ředitelky. Ta v rámci své činnosti využívá některých postupů interního auditora, jelikož oficiálně tato funkce ve společnosti neexistuje. Zabývá se například pravidelnými kontrolami formálních náležitostí zpracovávaných dokladů, a také zda odpovídají stavy účtů DPH na požadovanou evidenci k Přiznání k dani z DPH. Kontroluje saldokonto pohledávek, závazků, prověřuje stav zůstatků na běžných účtech na jednotlivé výpisy bankovních účtů, či zda jsou dodržovány pokladní limity. Vnitřní kontroly provádí v oblastech, které jsou popsány v níže uvedených podkapitolách 4.1. až 4.13., a to včetně hodnocení jejich účinnosti, poukázání na nedostatky a nastínění možných nápravných opatření.

⁴ Další upřesnění podle zákonných norem bude vždy uvedeno v textu.

4.1 Vnitropodnikové směrnice

Jak již bylo řečeno v teoretické části, hrají vnitropodnikové směrnice významnou roli při řízení účetních oddělení, a proto je nutné u společnosti Hansen Electric spol. s r.o. je hodnotit za nedostatečné a tím také za velkou slabinu podniku. Na tento stav poukazovalo i zjištění externího auditora z roku 2006, který mezi nedostatky uváděl, že společnost vnitropodnikové směrnice nemá vůbec zpracovány. To sice není pravda, jelikož v podniku se nacházejí následující:

- Směrnice č. 1 - Účtový rozvrh
- Směrnice č. 2 - Hmotný a nehmotný investiční majetek
- Směrnice č. 3 - Drobný hmotný a nehmotný investiční majetek
- Směrnice č. 4 - Evidence zásob a způsobu ocenění
- Směrnice č. 5 - Časové rozlišení a dohadné položky
- Směrnice č. 6 - Tvorba opravných položek
- Směrnice č. 7 - Tvorba a používání rezerv
- Směrnice č. 8 - Účtování v cizích měnách
- Směrnice č. 9 - Úschova účetních dokladů a jejich archivace
- Směrnice č. 10 - Inventarizace majetku a závazků
- Směrnice č. 11 - Harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky
- Směrnice č. 12 - Podpisové záznamy osob jednajících jménem společnosti

Avšak existující směrnice jsou příliš obecné a datují se k roku 2003, což je patrné už z názvů 2. a 3. směrnice, které používají zastaralé názvosloví. Celé účetní oddělení tak funguje pouze na základě zvyklostí, místo aby jednotlivé postupy byly konkretizovány a podloženy aktuálně platnou legislativou. Kvůli častým změnám je totiž potřeba je neustále přizpůsobovat novým pravidlům. Aktualizace by měly probíhat každoročně na začátku účetního období jako reakce na nabytí platnosti nových zákonných norem, dále pak při nahrazení používaných účetních předpisů jinými či při reorganizaci podniku.

Jejich sestavování by mělo probíhat s rozvahou, aby byl rozsah vybalancován tak, aby neobsahovaly zbytečně rozsáhlé množství informací, ale poskytovaly odpovědi na praktické otázky.

Společnost by proto měla využít možností, které tento kontrolní prvek nabízí.

Je sice potřeba obnovit všechny směrnice společnosti Hansen Electric spol. s r.o., nicméně účetní jednotka by se měla zaměřit zejména na následující oblasti:

- Oběh účetních dokladů
- Přesné postupy při inventarizaci
- Vymezení kompetencí a podpisové vzory
- Postupy a odpovědnost při archivaci účetních dokladů
- Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- Účtování o zásobách

Co se formálních náležitostí týká, je obecně doporučováno členění na tři části. V záhlaví by měly být uvedeny identifikační údaje společnosti, což u směrnic zkoumaného podniku zcela chybí. Následovat by měl stručný název příslušné směrnice a odkaz na příslušné legislativní předpisy. Rovněž by mělo být specifikováno, kterých zaměstnanců se daný předpis týká. Zápatí by pak mělo vymezit dobu účinnosti, datum, místo schválení a počet stran dokumentu, což umožní snazší orientaci. Součástí by měla být informace o tom, kdo danou směrnicí schválil. V neposlední řadě je významný i grafický vzhled, kde by klíčové body mohly být zdůrazněny, aby upoutaly pozornost.

Nejčastějšími problémy, kterými se vnitropodnikové směrnice v České republice podle autorů Otrusínová a Šteker⁵ vyznačují, jsou následující formální nedostatky, které charakterizují také směrnice společnosti Hansen Electric spol. s r.o.:

- směrnice v mnoha případech postrádají systematičnost a logičnost uspořádání,
- směrnice není uspořádána přehledně tak, aby byla umožněna snadná orientace,
- směrnice není zpracována stručně, jasně a výstižně,
- chybné uspořádání obsahových náležitostí, zejména v závěrečných ustanoveních (chybí např. vyznačení, kdy směrnice nabývá účinnosti),
- není určena konkrétní osoba zodpovědná za tvorbu a aktualizaci vnitropodnikových účetních směrnic,
- směrnice, ve kterých je pouze citováno ustanovení právních předpisů s vyjmenováním různých alternativ, aniž by bylo určeno, která z nich má být použita,
- opsání obecně platných předpisů se nedá nazvat vnitřní normou,

⁵ OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. Vnitropodnikové účetní směrnice. [online]. [cit. 2014-04-11]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>

- v účetních směrnicích je často odkaz na oblasti, které se v dané účetní jednotce nevyskytují (např. oceňování příchovek zvířat, které společnost nikdy nevlastnila a jejich chov v budoucnu ani neplánuje),
- chybí systém archivace a skartace,
- směrnice nejsou pravidelně aktualizovány v návaznosti na legislativní změny účetní nebo daňové.

V souvislosti s vnitropodnikovými směrnicemi by bylo vhodné i zmínit, že společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, jelikož tuto povinnost na sebe přebírá mateřská společnost KOPEX Spółka Akcyjna, která tak koná za celou skupinu. Komplikací pro společnost Hansen Electric spol. s r.o. však je, že tyto výkazy jsou sestavovány v souladu s IFRS, kvůli čemuž najímají externí pracovníci. Kdyby společnost měla detailně zpracovanou vnitropodnikovou směrnici týkající se všech převáděných položek a účetních postupů, jistě by to zvládla i ve své režii a nemusela by platit za tuto službu. Případná dokumentace by nejen snížila náklady společnosti, ale zároveň by pomohla auditorům mateřské jednotky při ověřování účetní závěrky.

Vnitropodnikové směrnice jsou tedy nutnou součástí podnikových písemností a v případě zkoumané společnosti také oblastí, na které by měla do budoucna výrazně zapracovat.

4.2 Účetní software

K zajištění zpracování účetnictví dochází prostřednictvím zakoupených účetních software. Základním používaným programem je Akonto Corporate a mimo něj jsou vyčleněny dvě agendy. První z nich je mzdová a personální evidence vedená prostřednictvím systému MRK Soft, druhou pak skladová evidence, která se zaznamenává v programu SB Komplet. Pracovníci účetního oddělení proto musí mít nastudovány informace ze tří projekčně programových dokumentací výrobců, které obsahují všechny postupy a činnosti související s jejich obsluhou, včetně popisů automaticky prováděných zápisů. Kromě toho se musí průběžně školit kvůli pravidelným aktualizacím, kterými je zajišťována jejich shoda s častými legislativními změnami. O tuto činnost se starají a zajišťují ji externě najímaní pracovníci.

Nicméně aktuální nejednost účetních systémů se nejeví jako příliš výhodná, obzvláště, když hlavní účetní program Akonto Corporate ve svých rozšířeních v současné době nabízí

jak modul pro zpracovávání mezd, tak pro vedení skladové evidence zásob. Důvodem pro současné nastavení by tak mohlo být, buď že nabídka potřebných rozšíření byla představena až v době, kdy společnost již vyřešila situaci chybějících modulů, nebo při prvotním výběru bylo přihlédnuto k tomu, že je pro společnost vhodnější mít specializovaný program.

Kromě účetních systémů společnost používá ještě vnitropodnikový systém Safir sloužící ke komunikaci všech oddělení, s výjimkou účetního. Nevhodnost současného nastavení a také úplné účetní odepsání používaných software vedlo k rozhodnutí společnosti tuto nepříliš šťastnou situaci změnit. V současné době proto probíhají jednání za účelem výběru nového vnitropodnikového systému, který by byl propojen s účetní agendou.

Vzhledem k tomu, že dojde k přechodu na nový účetní software, měla by i tato změna být pečlivě naplánována. V prvé řadě by se společnost měla rozhodnout, ke kterému datu si přeje začít používat nový systém. Většinou se tak děje k prvnímu dni nového hospodářského roku. Zde je potřeba si uvědomit nevýhody, ke kterým patří nemožnost převodu účetních zůstatků minulých let. Ty jsou totiž klíčové, aby se mohlo začít pracovat s novým systémem. K prvnímu dni nového hospodářského období ještě všechny potřebné údaje účetní jednotka nezná, jelikož musí nejprve vytvořit účetní závěrku, která se zpracovává v systému starém. Vzniká tak situace, kdy se pracuje zároveň ve dvou systémech, postupně se převádí účetní zůstatky do nového systému a zároveň se zaměstnanci s novým programem učí pracovat v době, kdy se provádí nejvíce účetních prací. Z těchto důvodů je proto vhodnější přechod naplánovat až na dobu, kdy je účetní závěrka již vytvořena a jsou proto známy všechny účetní zůstatky. Argument, že by přechod v během účetního období ovlivnil například správnost vykázání daně z příjmu, je lichý, neboť se převedou i zůstatky na nákladových a výnosových účtech a pracuje se tedy se všemi daty.

4.3 Oběh účetních dokladů a jejich zpracování

Jedním z nejdůležitějších transakčních cyklů v rámci vedení účetnictví ve společnosti je oběh a zpracování přijatých dokladů. Začíná na sekretariátě společnosti, který vede knihu došlé pošty. Na stejné místo směřují i přijaté faktury, kde se k nim přidávají elektronicky přijaté faktury a roztřídí se podle střediska odpovědného za jejich vznik. Následně doklady z účetního oddělení putují k věcnému přezkoumání příslušnému odpovědnému pracovníkovi, kterým bývá například výrobní či odbytový náměstek, který musí správnost příslušných dokladů stvrzovat svým vlastnoručním podpisem. Zabývá se otázkami, zda hospodářské

operace byly provedené na základě objednávky ve fakturované výši, rozsahu, dodávkách a jestli uvádějí správné číselné údaje. V případě nákupu zásob dochází k porovnání stavu na skladě s dodacím listem. Veškeré přijaté doklady před jejich vyrováním prochází rukama výkonného ředitele, který je stvrzuje svým podpisem a tímto dává souhlas k jejich zaplacení. Jeho vlastnoručním podpisem by tedy měly být opatřeny všechny účetní doklady. Pokud dokumenty projdou touto kontrolou bez obtíží, putují zpět do účtárny, kde dochází ke kontrole formální správnosti, jakými jsou legitimita schválení dané operace, zda není v rozporu s platnou legislativou a příkazy vedení společnosti. Poté následuje přezkoumání všech zákonných náležitostí faktury, přiřazení unikátního vnitropodnikového čísla, zaúčtování a zajištění vyrování.

Algoritmus vnitropodnikového číslování pro přijaté faktury začíná čtyř-kombinací čísel, na které pak navazují jednotlivá čísla dle pořadí, v jakém v daném hospodářském roce dorazily do účetního oddělení. První dvě čísla představují poslední dvojčíslí daného roku a druhé dvě slouží k identifikaci jejich druhu. V současném roce tedy vypadají první čtyři číslice přijatých faktur následovně:

- 1401 - Materiál z tuzemska
- 1402 - Služby z tuzemska
- 1403 - Materiál ze zahraničí
- 1404 - Služby ze zahraničí
- 1405 - Daňový doklad k přijaté platbě
- 1406 - Materiál v rámci skupiny – zahraničí
- 1407 - Služby v rámci skupiny – zahraničí

Oběh přijatých faktur představuje fungování základního kontrolního mechanismu vnitropodnikového kontrolního systému. Popsaný způsob představuje propracovanou metodu, která respektuje vymezené rozhodovací pravomoci různých oddělení. Na tomto úkonu se podílí velký počet osob – od řádových zaměstnanců až po výkonného ředitele, což do velké míry znemožňuje zneužití pravomocí, které by mohlo vést k neoprávněnému zaúčtování a zaplacení faktury. Druhou stranou mince je však zdlouhavost a z toho plynoucí neefektivnost celého procesu. Jelikož faktura prochází schvalováním velkého množství lidí, celý cyklus se tím zpomaluje a zvyšuje riziko potenciální ztráty dokladu. Dalším potenciálním nebezpečím se jeví možnost překročení lhůty splatnosti, v důsledku čehož podniku mohou vzniknout penalizační a jiné sankční platby.

Druhou klíčovou činností účetního oddělení podniku je vytváření odběratelských faktur. K veškerému vyúčtování poskytnutého zboží a služeb (tedy i vnitropodnikového) dochází v účetním oddělení společnosti, které jej tvoří na základě podkladů nutných k fakturaci. K nim mimo jiné patří dodací listy, pracovní výkazy, deníky či převodky. Za další náležitosti se považuje razítko společnosti a jméno, příjmení a vlastnoruční podpis osoby odpovědné za fakturaci. Každá vyhotovená faktura se opatří číselným kódem, který je obdobný jako u faktur přijatých, tj. první dvě číslice určují rok účetního období a druhé dvě skrývají skupinu faktur. Pro rok 2014 to vypadá následovně:

- 1401 - Tuzemské faktury střediska Těšínská
- 1402 - Zahraniční faktury střediska Těšínská
- 1403 - Prodej motorů středisko ELPO – tuzemsko
- 1404 - Zahraniční faktury středisko ELPO
- 1405 - Vydané tuzemské faktury středisko ELPO + středisko Ostrava
- 1406 - Nájem ze střediska ELPO
- 1407 - Daňový doklad k přijaté platbě
- 1408 - Ostatní služby - tuzemské
- 1409 - Ostatní služby – zahraniční
- 1410 - Vydané faktury v rámci skupiny

Jelikož všechny vydané a většina přijatých faktur se používají v papírové podobě, vzniká zde otázka zavedení elektronické fakturace. Nicméně je potřeba zdůraznit, že za elektronickou fakturací se neskrývá pouhé zasílání dokladů elektronicky (většinou v .pdf formátu), které se pak vytisknou a následně zpracují v běžné papírové podobě. Nýbrž o speciální datové zprávy v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 99/93/ES týkající se pravidel fakturace, která byla do české legislativy implementována k 1. lednu 2013. Přínosem navrhovaného způsobu tvorby a přijímání účetních dokladů není pouze zrychlení a zjednodušení celého procesu oběhu a archivace, ale také finanční úspora, která podle studie E-Invoicing konzultační firmy Billentis může dosáhnout výše 50-80 % původních nákladů. V neposlední řadě je doručení zpráv potvrzováno a management má k dispozici nejaktuálnější informace, přehled o cash flow a zálohování elektronických dat minimalizuje riziko jejich zničení a ztráty. S požadavkem na zavedení elektronické fakturace mají zatím úspěch u dodavatelů a odběratelů především společnosti s neohrožitelnou vyjednávací pozicí. V praxi proto sice ještě mnoho firem nevyužívá možnosti elektronického

přenosu dat, přesto každá z nich může začít sama na vnitropodnikové úrovni. U přijatých faktur by to znamenalo, že by byl zrušen pohyb dokladů v papírové podobě, jelikož po jejich ručním zadání do příslušného systému by se následně ověřovaly v podobě elektronické. Přijatá faktura by už nemusela fyzicky putovat jednotlivými odděleními, která ani nesídlí na jednotné adrese, ale jejich schvalování by probíhalo prostřednictvím elektronického systému evidence. Ten by mohl umožnit sledování pohybu jednotlivých dokladů ve společnosti, což by osobě odpovědné za kontroly umožnilo kdykoli zjistit, kde se daný doklad nachází a v jakém je stádiu zpracování. Systém by zároveň usnadnil vyhodnocení nastavených postupů oběhu dokladů tím, že by odhalil, kde se nachází nejslabší článek řetězce. Kromě zrychlení oběhu dokladů ve společnosti se nabízí i další výhody. Jedná se například o standardizaci nákupního procesu, kdy přijatá faktura se automaticky spáruje s objednávkou a potvrdí se i plnění v případě naskladnění zboží do skladu.

V rámci očekávaného zavedení nového vnitropodnikového systému vzájemně propojeného s účetní agendou a rostoucího trendu ve využívání elektronických dokladů ve firmách lze do budoucna očekávat, že i společnost Hansen Electric spol. s r.o. přejde na tento způsob, který by mohl celý proces značně zefektivnit a urychlit. Je však třeba mít na paměti, že s přechodem na elektronickou fakturaci se pojí řada investic, ke kterým patří pořízení software, licencí, ale také potřeba proškolení personál.

Pokud by se však společnost rozhodla, že se ještě nechce vzdát papírové podoby dokladů, pak existuje i druhý způsob, kterým lze oběh přijatých faktur zrychlit bez nutnosti elektronizace. Jedná se o delegování některých pravomocí na nižší úroveň řízení. Zbytečným krokem v současném oběhu účetních dokladů se jeví nutnost schvalování veškerých faktur ředitelem společnosti, a to bez ohledu na jejich výši. Lze se domnívat, že se jedná o formální krok stanovený nejvyšším vedoucím společnosti za účelem udržení si přehledu o tom, co se ve společnosti děje. Negativem však je, že daný krok navíc celý proces nejen zdržuje, ale také zatěžuje ředitele administrativou víc než je potřeba. Místo řešení otázek běžného provozu by se mohl plně soustředit na řízení společnosti na nejvyšší úrovni.

Platby v hotovosti

V případě platebních transakcí uskutečňovaných v hotovosti jsou používány výdajové, případně příjmové vzory a také stvrzenky, jednoduchý daňový doklad či další doklady splňující všechny stanovené náležitosti, které dokazují zaplacení dodávky či služby. Všechny

výdajové doklady vyhotovené určeným pokladníkem musí být očíslovány pořadovým číslem na základě zvolené číselné řady. Přijaté platby v hotovosti se ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o. obvykle nevyskytují. Na druhou stranu nejběžnějším příkladem výdajů placených v hotovosti jsou platby za nákup drobného výrobního materiálu, na reprezentaci či výdaje spojené se služebními cestami.

Každé ze tří organizačních středisek má vlastní pokladnu a ve všech dosahuje pokladní limit výše 10 000 CZK, 350 EUR, 1 500 PLZ, 500 USD a 350 GBP, který byl stanoven podle potřeby zajištění běžného provozu účetní jednotky. V případě objednávek podepsaných ředitelem společnosti může požadovaná částka překročit i dané omezení.

Cestovní příkazy, jakožto výdajový doklad, slouží k vyúčtování nákladů spojených s pracovními cestami osob, které na ně nemají stanovenou paušální částku. Před samotnou cestou musí být cestovní příkaz vyplněn a předložen ke schválení odpovědnému pracovníkovi, který po uskutečnění pracovní cestě opětovně ověří správnost a úplnost informací. Vyplněné tiskopisy schválené uvedeným způsobem může poté pokladník proplatit na základě předložených dokladů (stvrzenky, paragony).

Bankovní platby

Pro evidenci bankovních výpisů se používají dvě číselné řady v závislosti na počtu bankovních institucí, u kterých má společnost vedené běžné účty. V současné době společnost spolupracuje s Československou obchodní bankou, a.s. a Komerční bankou, a.s. Jelikož Hansen Electric spol. s r.o. působí na mezinárodním trhu, používá bankovní účty vedené jak v českých korunách, tak v cizích měnách, kterými jsou euro, britská libra, polský zloty a americký dolar.

4.4 Úschova účetních písemností

Úschova účetních písemností probíhá ve standardních lhůtách dle § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- účetní závěrka, výroční zpráva a mzdové listy po dobu 10 let,
- účetní doklady, účtové rozvrhy, účtové knihy včetně jejich seznamu, odpisový plán a inventurní soupisy po dobu 5 let,
- údaje týkající se důchodového zabezpečení a nemocenského pojištění po dobu 20 let,

- projekčně programová dokumentace se uchovává 5 let po roce, ve kterém se naposledy vztahovala k používanému programu,
- doklady o příjmech a výdajích v hotovosti po dobu jednoho roku po daňové revizi,
- inventární karty hmotného majetku se skladují po dobu 3 let od data vyřazení, byla-li však provedena daňová revize, pak stačí pouze jeden rok.

Archivují se rovněž seznamy číselných znaků a zkratk a to vždy podle lhůt příslušných dokladů, kterých se týkají. Data jsou zálohována pouze v elektronické podobě s tím, že se nahrávají na server každý den po skončení běžné pracovní doby. Elektronická úschova dat také probíhá průběžným zálohováním na CD, které probíhá jednou měsíčně.

4.5 Hmotný a nehmotný majetek a finanční investice

Předmětem kontrolní činnosti je hmotný a nehmotný majetek, který společnost eviduje jako nehmotný majetek, jehož ocenění je vyšší 60 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Patří zde například softwaru AUTOCAD, Inventor profesionál, Inventor Suite či již dříve zmiňovaný celopodnikový informační systém Safir.

K hmotnému majetku, který hospodářská jednotka spravuje, se řadí například pozemky, budovy a stavby. Rovněž účetní jednotka eviduje samostatné movité věci se samostatným technicko-ekonomickým použitím, jejichž pořizovací cena je vyšší než 20 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok.

Veškerý majetek zkoumaný podnik pořizuje nákupem. V okamžiku zařazení nově pořízeného majetku do užívání je ten okamžitě a na základě vnitřního účetního dokladu zapsán do evidence majetku, zaúčtován do evidence v účetním deníku, a je mu vytvořena inventární karta. Účetní zápis probíhá podle typu majetku na vrub účtu 01 – Nehmotný majetek, 02 – Hmotný majetek – odpisovaný či 03 – Hmotný majetek – neodpisovaný a ve prospěch účtu 04 – Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Majetek se oceňuje cenou pořízení, která v případě společnosti Hansen Electic spol. s r.o. zahrnuje fakturační cenu koupeného majetku a clo. Další složku ocenění tvoří související vedlejší pořizovací náklady, mezi které účetní jednotka považuje dopravné, poštovné, balné, skladní a jiné manipulační poplatky, kurzové rozdíly vzniklé do doby uvedení majetku do používání. Úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení vzniklé před uvedením majetku do užívání do vedlejších pořizovacích nákladů nevstupují, jelikož veškeré financování majetku je zajištěno prostřednictvím vlastních zdrojů společnosti. Od pořizovací

ceny se může odečíst poskytnutá dotace. Tu společnost získala například v roce 2008 ve výši 1 465 008,- Kč na nákup stroje ve středisku ELPO. Dále pak v roce 2013 pořídila cívkovací roztahovací stroje, které v tomtéž roce byly uhrazeny a během roku 2014 by měla společnost obdržet dotaci. Obě podpory putují do podniku prostřednictvím operačního programu Podnikání a investice, který podporuje podnikání z prostředků Evropského fondu pro regionální rozvoj zaměřeného na podporu regionů, „jejichž rozvoj zaostává a hospodářská a sociální přeměna čelí strukturálním obtížím.“⁶

V případech, kdy u majetku společnosti dojde k technickému zhodnocení u jednotlivého majetku v úhrnu přesahující částku 40 000 Kč, zvýší se o tuto částku ocenění majetku a upraví se i odpisový plán. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na již uskutečněné rozšíření vybavení, prodloužení doby použitelnosti či zásahy, které změni účel použití majetku. U hmotného majetku se tedy jedná o nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace. V případě částky nepřesahující zákonem o účetnictví udanou hranici, zaúčtují se tyto vzniklé náklady v případě hmotného majetku na účet 548 – Ostatní provozní náklady a v případě nehmotného majetku na účet 518 – Ostatní služby.

Nehmotný stejně jako hmotný majetek je po dobu jejich používání v účetní jednotce amortizován do nákladů v částkách, které jsou uvedeny v odpisových plánech. Účetní odpisy se zachycují měsíčně k poslednímu dni měsíce, zatímco daňové jednou ročně, a to vždy na konci účetního období. Hodnota veškerého odepisovatelného majetku je účetně snižována rovnoměrně, přičemž první účetní odpis je proveden v měsíci následujícím po zařazení majetku do užívání. Z daňového hlediska se rovnoměrně odepisují stavby a nehmotný majetek, zatímco stroje, zařízení a vozový park se amortizuje zrychleně. Rovněž celá účetní a daňová metodika pořizování, odpisování a vyřazování majetku podléhá interním kontrolám, které společnost pravidelně provádí. Zjištěný nepotřebný majetek se vyřazuje prodejem či fyzickou likvidací a počítá se se zůstatkovou hodnotou majetku.

Co se finančních investic týká, tak je tvořen podílovými cennými papíry ve společnostech SIB Hansen, kde drží rozhodující vliv o velikosti 80 % a Hansen Ukrajina s 50 % podstatným vlivem.

⁶ Co je to Operační program Podnikání a inovace? | CzechInvest. [online]. [cit. 2014-04-07]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/co-je-to-oppi>

4.6 Drobný hmotný a nehmotný majetek

Za drobný hmotný majetek jsou považována taková dlouhodobá aktiva, jejichž ocenění nepřesahuje 20 000 Kč. Příkladem tohoto majetku mohou být i věci nabyté nájemcem prostřednictvím finančního leasingu za částku nižší než uvedená horní mez, tedy i bezúplatně. Příklady drobného majetku, který účetní jednotka eviduje, je například zásuvný regál do skladu, horkovzdušná pistole do dílny, či fotoaparát Olympus, který používá technické oddělení ke zdokumentování vzniklých vad.

Veškerý evidovaný drobný majetek byl nakoupen z vlastních finančních zdrojů.

Drobný majetek účetní jednotka účtuje do spotřeby prostřednictvím nákladových účtů 501 – Spotřeba materiálu či 518 – Ostatní služby a zároveň vede podrobnou operativní evidenci takového majetku v používaném účetním programu.

4.7 Evidence zásob a způsob ocenění

Mezi základní druhy zásob, se kterými společnost pracuje, patří skladovaný nakupovaný materiál, nedokončená výroba a výrobky s dobou použitelnosti kratší než jeden rok.

Materiál se oceňuje ve skladových cenách, které zahrnují fakturační ceny nakoupených zásob a clo jakožto cenu pořízení, zatímco dopravné, poštovné, balné, skladné a jiné manipulační poplatky spadají do nákladů souvisejících s pořízením zásob.

Nedokončená výroba se oceňuje úplnými vlastními náklady na úrovni přímých nákladů, na rozdíl od finálních produktů, jejichž ocenění se zvyšuje o výrobní režii. Pro ocenění vyskladněných položek zásob (tj. zboží i materiálu) se používá metoda váženého aritmetického průměru, která spočívá v průměrné hodnotě ocenění všech zásob, která se mění podle přírůstku množství.

Účetní jednotka používá průběžný způsob účtování o zásobách. U nakupovaných zásob, kde účetní jednotka nemá problém přiřadit všechny související výdaje, se použije účet 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží, na kterém se zaznamenává celková pořizovací cena nakupovaných zásob pro účely následného převodu na účty jednotlivých položek zásob, jakými je například 112 – Materiál na skladě. Jelikož v současné době ještě není účetní systém provázán s vnitropodnikovým, může nastat situace, kdy faktura související s vedlejší pořizovací cenou materiálu, dorazí do podniku až po jeho vydání ze skladu a spotřebování. Potom se tyto výdaje zapíší na tzv. sběrnou kartu, která se jednou měsíčně

rozpouští do nákladů. Následné spotřebování zboží je jednou měsíčně vždy poslední den v měsíci proúčtováno prostřednictvím analytických účtů 501 – Spotřeba materiálu.

4.8 Časové rozlišení a dohadné položky

Jelikož je účetní jednotka povinna do hospodářského výsledku sledovaného období uvést pouze takové výnosy a náklady, které souvisí s daným obdobím, využívá se k rozpoznání různých období účtů časového rozlišení. Na tyto účty lze účtovat pouze v případech, kdy je znám účel, výše a období, ke kterému se daná položka vztahuje.

Náklady příštích období slouží k zaznamenání takových operací, s nimiž spojený výdaj již proběhl, avšak nákladově se vztahují až do následujícího účetního období. Účetní jednotka zde eviduje například předplatné časopisů a novin, softwarovou podporu na příští období, poplatky spojené s ISO normami a pojištění právní ochrany aut a majetku či odpovědnosti osob. V minulosti zde účetní jednotka evidovala i finanční leasing, který však byl již v roce 2012 ukončen a došlo k přechodu vlastnictví tímto způsobem pořízeného automobilu.

Komplexní náklady příštích období se používají, když se výdaje běžného období týkají více nákladových druhů a zahrnují jak výkony ve vlastní režii, tak i výkony nakupované. Společnost Hansen Electric spol. s r.o. je však nepoužívá stejně jako položek **výnosů příštích období**.

Výdaje příštích období používá účetní jednotka v případech plateb za pojištění nemoci z povolání a úrazy, úroky z revolvingového úvěru, které se na počátku roku platí zpětně za rok předcházející či u vyúčtování záloh na cestovní pojištění, které se v případě nedoplatku stávají výdaji a v případě přeplatku příjmy příštích období.

Příjmy příštích období slouží k zaznamenání provedených a odebraných prací a služeb, které ještě nebyly vyfakturovány a jejich zaplacení se očekává v následujícím období. Spadají zde například přeplatky související s pojištěním právní ochrany aut, majetku a odpovědnosti osob či na silniční dani.

Dohadné položky se používají u pohledávek a závazků, u nichž účetní jednotka na přelomu období neví jejich přesnou výši, avšak musí je zaúčtovat, jelikož věcně spadají do minulého období a jejich nezaznamenání by vedlo ke zkreslení hospodářského výsledku. Při stanovení odhadu se vychází z informací ze smluv, obvyklých cen či předešlých objednávek a podklad sloužící ke stanovení částky je použit jako součást dokladu.

V případě **dohadných položek aktivních** účetní jednotka například účtuje o pohledávkách za pojišťovnou z důvodu pracovního úrazu zaměstnance, jejíž výše není k rozvahovému dni známá, či u pohledávek z titulu DPH

Naopak **dohadné účty pasivní** bývají nejvíce využity u událostí, kterými jsou nevyfakturované dodávky materiálu na sklad, spotřeba plynu, energií a vody, které se vyřizují až v období následujícím po tom, kdy došlo k jejich spotřebě.

4.9 Opravné položky

Smyslem opravných položek je zaznamenání přechodného snížení tržního ocenění majetku oproti hodnotám uváděným v účetnictví, které bylo zjištěného inventarizací. Běžně se tak děje u zásob, majetku odpisovaného či krátkodobého finančního majetku. Výjimkou jsou jednotlivé složky závazků, ke kterým opravné položky nelze tvořit a v situacích, kdy inventarizace zjistí jejich nárůst, musí být tato změna zaúčtována rovnou do nákladů. Při jejich tvorbě se společnost řídí zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a evidence probíhá prostřednictvím analytických účtů v závislosti na jednotlivém druhu majetku. Zároveň je potřeba mít na paměti, že v případech, kdy se k určitému majetku již vytváří rezerva, pak účetní jednotka nemůže zároveň tvořit i opravné položky. V případech, kdy se inventarizací zjistí trvalé snížení hodnoty majetku se zjištěný rozdíl u zásob zaúčtuje prostřednictvím nákladového účtu 582 – Manka a škody, u odpisovaného majetku se provede mimořádný odpis a upraví se odpisový plán.

V současné době účetní oddělení společnosti Hansen Electric spol. s r.o. tvoří opravné položky k materiálu na skladě, u kterého bylo inventarizací zjištěno, že je již delší dobu na skladě bez pohybu. Při jejich tvorbě účtuje na vrub nákladového účtu 559-030 – Tvorba opravných položek k materiálu bez pohybu. V případech, kdy následující inventarizace prokáže, že pominul důvod pro dočasné snížení hodnoty, se položka rozpustí oproti příslušnému nákladovému účtu 559-030 – Zúčtování opravných položek k materiálu bez pohybu.

Tab. č. 4.1 Vytvořené opravné položek k zásobám

Opravná položka	1.1.2012 (tis. Kč)	tvorba (tis. Kč)	rozpouštění (tis. Kč)	31.12.2012 (tis. Kč)
- k zásobám	6 349	1 233	0	7 582

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z účetní závěrky roku 2012

Speciální situaci představují zákonné opravné položky k pohledávkám, které se vytváří u takových pohledávek, které představují riziko, že nebudou dlužníkem uhrazeny včas a v plné výši či již došlo k zahájení jejich vymáhání právními cestami. Způsob tvoření a přesné daňově uznatelné výše upravuje zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Účetní oddělení společnosti Hansen Electric spol. s r.o. v současné době zákonné položky netvoří, pokud by však v budoucnosti nastala situace, kdy by došlo k soudním sporům, pak by jejich možností využila. Nicméně zákon o rezervách povoluje i tvorbu zákonných opravných položek k pohledávkám, kde dlužníci nejsou v insolvenčním řízení. Umožňuje je vytvářet při splnění podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 18 měsíců a to ve výši 50 % a při uplynutí více jak 36 měsíců na úrovni 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Tímto způsobem zjištěné opravné položky by se zaúčtovaly jako daňově uznatelný náklad prostřednictvím účtu 552 – Tvorba zákonných rezerv a rušily by se oproti účtu 658 – Zúčtování zákonných opravných položek.

Společnost sice opravné položky k pohledávkám eviduje, avšak pouze účetní, jejichž tvorba spadá plně do kompetencí účetní jednotky. K určení jejich výše stanovila časový test. Pokud je pohledávka více jak 6 měsíců po splatnosti, pak tvoří opravnou položku 50 % její jmenovité hodnoty a při překročení lhůty splatnosti o 12 měsíců tak ve výši 100 %.

Tvorba účetních opravných položek k pohledávkám probíhá prostřednictvím daňově neuznatelných nákladových účtů:

- 559-010 - Tvorba opravných položek k pohledávkám
- 559-020 - Tvorba opravných položek k zahraničním pohledávkám

Protistranu tohoto zápisu tvoří oprávkové účty

- 391-010 - Opravná položka k pohledávkám 100 % (tuzemsko)
- 391-011 - Opravná položka k pohledávkám 50 % (tuzemsko)
- 391-020 - Opravná položka k pohledávkám 100 % (zahraniční)
- 391-021 - Opravná položka k pohledávkám 50 % (zahraniční)

V případě jejich zúčtování se snižuje účet příslušné opravné položky vůči výnosovým účtům:

- 659-010 - Zúčtování opravných položek k pohledávkám
- 659-020 - Zúčtování opravných položek k zahraničním pohledávkám

Rušení probíhá v případech, kdy je pohledávka splacena nebo se promlčí. Koná se tak do výše nesplacené části pohledávky.

Následující tabulky uvádí přehled krátkodobých pohledávek z obchodního styku a s nimi související vytvořené opravné položky. Prezentován je pouze tento druh pohledávek, jelikož dlouhodobé společnost neeviduje a ostatní krátkodobé pohledávky nejsou po lhůtě splatnosti. Zajímavostí je, že v roce 2011 společnost vytvořila opravnou položku o 620 000 Kč vyšší než je stav pohledávek po splatnosti. Tento nesoulad lze vysvětlit vyhodnocením dlužníka jakožto nesolventního již v době, kdy ještě neuplynula stanovená lhůta pro tvorbu opravné položky. Ke konci roku 2012 pak nesplacené pohledávky o 30 000 Kč převyšují hodnotu vytvořených opravných položek. Důvodem této situace může být špatně nastavený kontrolní systém, kdy v souladu s vnitropodnikovými nařízeními byla opravná položka k pohledávce po lhůtě splatnosti ve výši 180-365 dní zaúčtována v plné výši, místo pouhých 50 %.

Tab. č. 4.2 Přehled pohledávek z obchodního styku

Krátkodobé pohledávky z obchodního styku	31.12.2011 (tis. Kč)	31.12.2012 (tis. Kč)
- tuzemského	149 205	102 418
- zahraničního	142 935	150 844
Po lhůtě splatnosti		
- 180-365 dnů	2 373	4 140
- nad 365 dnů	13 323	7 428
Celkem po splatnosti	15 696	11 568

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z účetní závěrky roku 2012

Tab. č. 4.3 Přehled výše opravných položek tvořených k pohledávkám

Opravná položka	1.1.2012	tvorba	rozpouštění	31.12.2012
- k pohledávkám	16 316	6 853	11 631	11 538

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z účetní závěrky roku 2012

4.10 Tvorba a používání rezerv

Účetní oddělení společnosti Hansen Electric spol. s r.o. netvoří žádnou ze zákonných a tedy daňově uznatelných rezerv podle zákona č. 593/92 Sb. o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů mezi které se řadí například rezerva na opravu hmotného majetku. Využívá pouze rezerv účetních, které jsou vždy tvořeny jednotlivě a posuzované individuálně. Patří k nim rezerva na daň z příjmů, jejíž výši pro společnost určuje auditor. Zajímavou

informací pak je, že společnost tvoří i rezervu na audit, která je stanovena podle smluv s auditorskou firmou či rezervu na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou, která se tvoří v celkové nevyužité výši. Definice rezervy v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví totiž říká, že: „*Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů*⁷.“ Obě položky totiž spíše než rezervám odpovídají definici dohadných položek pasivních, jelikož u auditu je jisté, že za něj společnost bude muset zaplatit, zatím není známa jeho přesná výše, avšak spornou otázkou je, ke kterému období se časově vztahuje. Teoreticky tak může být považován za náklad období, ve kterém byl proveden nebo se může časově rozlišovat do roku, za který se provádí. Jelikož je však audit považován za službu, účtuje v období, kdy byl proveden, a nikoliv k jakému období se zpětně váže. Pokud tak není prováděn průběžný audit již v běžném roce a všechny práce jsou provedeny až v roce následujícím, pak i náklad na audit u auditované firmy je nákladem roku následujícího. Jelikož náklady na audit jsou ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o. ve výši 535 000 Kč, což odpovídá 0,1 % na celkové sumě aktiv a 0,41 % na výsledku hospodaření společnosti za rok 2012, lze se tedy domnívat, že vytváření rezervy na audit je zbytečné.

Tab. č. 4.4 Přehled vytvořených rezerv

Rezervy	1.1.2012 (tis. Kč)	tvorba (tis. Kč)	zúčtování (tis. Kč)	31.12.2012 (tis. Kč)
- na daň z příjmu	40 252	31 067	40 252	31 067
- na nevybranou dovolenou	3 610	961	1 335	3 236
- na garance	3 880	911	0	4 791
- na audit	600	535	600	535

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z účetní závěrky roku 2012

Co se nevyužité dovolené týká, zmiňuje se o této problematice i Český účetní standard pro podnikatele č. 017, který blíže specifikuje použití dohadného účtu pasivního a uvádí, že: „...*Účtuje se zde i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období.*“ Představenou problematikou nevyužité dovolené se zabývá i trojice autorů Ing. Otakar Machala, Ing. Jana Skálová Ph.D. a Mgr. Edita Ševcovicová ve svém článku „*Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce*“ z 1. února 2013.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §26

V něm v návaznosti na definici rezerv uvádějí: „Je zřejmé, že nárok z titulu nevyčerpané dovolené není rizikem či ztrátou a už vůbec ne dalšími položkami uvedenými v tomto ustanovení. Z toho vyplývá, že rezervu pro toto vykázání nelze použít a jako jediné vhodné řešení zbývá dohadná položka pasivní. ...Dohadné položky pasivní jsou v §§ 17 a 18 PVZÚ vymezeny jako částky závazků, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše – to je přesně situace u náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou.⁸“

Přestože jsou výše zmiňovaní autoři přesvědčeni o tom, že účetně správně by se nevyčerpaná dovolená měla vykazovat jako dohadná položka pasivní, Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku uvedlo, že: „Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou v daném roce, avšak nevyčerpanou, nelze účtovat jako dohadnou položku pasivní v rámci osobních nákladů běžného období. Zde je možné využít institutu rezervy.⁹“ Účetní jednotka tak ve svém počínání postupuje zcela v souladu s platnou legislativou.

Veškeré rezervy jsou zaúčtovány prostřednictvím těchto nákladových účtů:

- 554-010 - Tvorba ostatních rezerv – na nevyčerpanou dovolenou
- 554-020 - Tvorba ostatních rezerv – na garance (1 %)
- 554-030 - Tvorba ostatních rezerv – na audit, DPPO

oproti účtům rezerv:

- 453-011 - Rezerva na daň z příjmu – tvorba, snížení
- 459-011 - Ostatní rezervy – na nevyčerpanou dovolenou – tvorba, snížení
- 459-021 - Ostatní rezervy – na garance – tvorba, snížení
- 459-031 - Ostatní rezervy – na audit – tvorba, snížení

K zaúčtování čerpání slouží následující výnosové účty:

- 654-010 - Zúčtování ostatních rezerv – na nevyčerpanou dovolenou
- 654-020 - Zúčtování ostatních rezerv – na garanci
- 654-030 - Zúčtování ostatních rezerv – na audit, DPPO

⁸ MACHALA, Otakar, Edita ŠEVCOVICOVÁ a Jana SKÁLOVÁ. Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce. [online]. [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/uctovani-o-nevycerpane-dovolene-ve-vazbe-na-novelu-zakoniku-prace-489-v.html>

⁹ MACHALA, Otakar, Edita ŠEVCOVICOVÁ a Jana SKÁLOVÁ. Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce. [online]. [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/uctovani-o-nevycerpane-dovolene-ve-vazbe-na-novelu-zakoniku-prace-489-v.html>

Kromě toho eviduje zůstatky rezerv na těchto účtech:

- 453-010 - Rezerva na daň z příjmu
- 459-010 - Ostatní rezervy – na nevyčerpanou dovolenou
- 459-020 - Ostatní rezervy – na garance – tvorba, snížení
- 459-030 - Ostatní rezervy – na audit

4.11 Účtování v cizích měnách

Vzhledem k tomu, že společnost Hansen Electric spol. s r.o. podniká na mezinárodních trzích, setkává se s problematikou vykazování v cizích měnách. Jednotlivé moduly současného účetního software umožňují používání jak českých korun, tak cizí měny, včetně určení aktuálního kurzu přepočtu této měny na českou. V účetním deníku jsou pak účtovány jednotlivé operace pouze v českých korunách podle přepočtu dle kurzu měny podle evidence v jednotlivých modulech.

K jednotlivým přepočtům se využívá u přijatých a vydaných faktur středové hodnoty kurzu České národní banky k 1. dni v měsíci a u bankovních výpisů denních kurzů. Pro účel uzavírání účetních knih na konci účetního období se pro přepočet devizových zůstatků používá kurz ČNB k datu 31.12.

Jelikož je společnost součástí holdingu, přepočítávají se kurzové rozdíly každé čtvrtletí pro potřeby mateřské společnosti včetně bankovních zůstatků, přijatých a poskytnutých záloh.

4.12 Inventarizace majetku a závazků

Jedním z nejdůležitějších prvků vnitropodnikových kontrol probíhajícím většinou ke konci účetního období je inventarizace, jejímž úkolem je porovnat stav majetků a závazků zachycených v účetnictví se stavem skutečným. Neověřuje se pouze, zda majetek či závazek existuje, ale také jestli je vyjádřen v odpovídající výši. Pokud účetní jednotka zjistí, že účetnictví neodpovídá skutečnosti, zaúčtují se inventarizační rozdíly, a když ocenění v účetních hodnotách neodpovídá tržním cenám, vytvoří se opravné položky.

Ve sledovaném podniku probíhají inventarizace vždy jedenkrát ročně pro všechny druhy majetku podléhající této povinné kontrole vyplývající ze zákona o účetnictví a to ke dni 30. listopadu. Na základě pokynu k provedení inventarizace majetku uvedeného v příloze č. 4

jsou jmenováni členové inventarizační komise pro jednotlivé druhy majetku, kteří inventarizaci provedou.

Výsledkem řádně uskutečněné dokladové a fyzické kontroly je inventarizační zápis dostupný v příloze č. 5, který informuje vlastníky o zjištěných skutečnostech a možnostech jejich řešení. V případě zjištěných inventarizačních rozdílů, kdy skutečný stav je nižší (manko) než evidovaný a rozdíl nelze doložit účetním dokladem či jinak prokázat, zaeviduje tento nesoulad účetní jednotka Hansen Electric spol. s r.o. jako manko v dané výši oproti nákladovému účtu 582 – Škody. Výjimkou by byla situace, kdy by byl znám viník, vůči kterému by se tento rozdíl zaúčtoval jako pohledávka. Pokud by nastala situace, kdy by skutečný stav převyšoval účetní hodnoty, vzniklý přebytek by se zaúčtoval prostřednictvím účtu 688-010 – Ostatní mimořádné výnosy.

4.13 Harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky

Za další nesmírně důležitý kontrolní prvek lze považovat práce spojené s uzavíráním jednotlivých účtů daného období, jejichž cílem je zabezpečit správnost a úplnost zaúčtovaných údajů ve sledovaném období. V představovaném podniku probíhají v následujícím časovém sledu:

a) Předuzávěrkové práce

- kontrola vyfakturování všech dodávek
- provedení inventarizací
- časové rozlišení N a V
- proučtování dohadných položek
- propočet a zaúčtování kurzových rozdílů

b) Výpočet a zaúčtování daně z příjmu právnických osob

- kontrola daňově neúčinných nákladů
- porovnání účetních a daňových odpisů
- zaúčtování odložené daně
- vypracování daňového přiznání
- Zaúčtování splatné daně t příjmu PO

c) Uzavření účetních knih

- zjištění obrátů účtů hlavní knihy
- zjištění konečných zůstatků účtů

- převod zůstatků výsledkových účtů na 710
- převod zůstatků rozvahových účtů na 702

d) Sestavení finančních výkazů

- sestavení rozvahy
- sestavení výkazu zisku a ztráty
- sestavení přílohy

Postup jednotlivých prací je korigován v závislosti na potřebách auditu účetní závěrky společnosti auditorskou společností.

5. Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na představení důležitosti vnitropodnikových kontrolních činností v účetnictví, které následně umožňují účetním jednotkám podávat skutečně věrné a spolehlivé informace, například o finančním zdraví společnosti. Pokud by podnik neměl nastavený žádný kontrolní systém, chybně vykázané údaje, ať už úmyslně nebo způsobené nedbalostí zaměstnanců, by mohly nepříznivě ovlivnit rozhodnutí managementu, který by jej učinil na základě zkreslených informací. Cílem práce bylo tyto mechanismy charakterizovat, popsat fungování vybraných kontrolních a účetních postupů ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o., zhodnotit je a případně navrhnout vhodnější opatření.

V úvodní části druhé kapitoly byla věnována pozornost zabudovaným kontrolám v účetnictví a předpokladům řádného fungování vnitřního kontrolního systému obecně. Jelikož provádění určitých kontrol závisí na konkrétních podmínkách podniku, byl věnován prostor také možným způsobům organizace účetních oddělení včetně možnosti vedení účetnictví prostřednictvím služeb specializované externí společnosti, kde byly zhodnoceny výhody a nevýhody takového počínání.

Důležitým faktorem, v případě, že se účetní jednotka rozhodne vést účetnictví ve vlastní režii, je výběr vhodného účetního software. Jako nesmírně krátkozraké počínání zadavatele se jeví, když za hlavní kritérium zvolí hledisko vycházející z výše cenové nabídky. Proto byly představeny další podstatné parametry, které by měly být vzaty v potaz při provádění daného úkonu.

Klíčovým prvkem vnitřních účetních kontrol je také porovnání skutečného stavu s účetními hodnotami, což v teoretické oblasti nebylo opomenuto. Stejně tak jako přehledné a podniku na míru sestavené vnitropodnikové směrnice, které jsou potřebné pro efektivní fungování konkrétní účetní jednotky.

Následně byly představeny způsoby členění interních kontrol, vymezeny postupy jejich plánování, průběh a interpretace získaných výsledků interních kontrol.

V závěru teoretické části byl věnován prostor práci interního auditora, vhodnosti jeho spolupráce s auditorem externím a kontrolním metodám založeným na výběru vzorků s použitím statistických metod, které slouží ke zhodnocení chybovosti v účetních systémech.

Teoretické poznatky byly aplikovány na příkladě společnosti Hansen Electric spol. s r.o., jejímž předmětem podnikání je výroba, prodej a servis elektrických zařízení určených do prostředí s nebezpečím výbuchu. Po seznámení s majetkovou i organizační strukturou podniku, specifiky podnikání v předmětné oblasti a na základě provedené analýzy vybraných finančních ukazatelů vyšlo najevo, že se jedná o zavedenou společnost nacházející se ve stabilní fázi životního cyklu podniku. Nicméně její výrobní zaměření je zasaženo útlumem těžební činnosti na domácím trhu, na což vedení podniku reaguje aktivním přesunem na zahraniční trhy. Jako podklady pro finanční analýzu byly využity veřejně dostupné účetní závěrky.

Vzhledem k velikosti společnosti se podnik rozhodl vést účetnictví ve vlastní režii. Tento způsob zajištění zpracování účetnictví se jeví jako vhodně zvolený. A nejen proto byla v poslední kapitole věnována pozornost otázce, jak dosáhnout maximální míry spolehlivosti ekonomických ukazatelů podniku prostřednictvím kontroly účetních postupů.

Součástí vnitřního kontrolního systému účetnictví ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o. není oddělení interního auditu. Proto byla větší pozornost upřena na využití možností různých druhů kontrol plynoucích z vnitropodnikových směrnic. Funkce externího auditu byla zmíněna pouze okrajově, jelikož jednotlivé používané postupy si každá auditorská společnost chrání.

Veškeré kontrolní mechanismy společnosti jsou realizovány ekonomickou ředitelkou, která pouze namátkovým způsobem zajišťuje provádění některých účetních prověrek, a to bez návaznosti na potřebný komplex vhodných vnitropodnikových směrnic. Proto byla zmíněna nutnost aktualizace tohoto organizačního prvku a jeho lepší využití k zefektivnění řízení společnosti. K tomuto účelu byla nastíněna představa, jak by mělo účetní oddělení postupovat při jejich vytváření, na co by se mělo zaměřit a čeho je dobré se vyvarovat.

Rovněž bylo zjištěno, že ke zpracování účetních dat dochází prostřednictvím tří na sobě nezávislých účetních softwarů. Kromě toho společnost využívá další interní informační systém, který však není s účetnictvím nijak provázán. Vedení společnosti si uvědomuje, že tento nedostatek, který má vliv na kvalitu řízení vnitropodnikové kontroly. V současné době proto probíhá výběrové řízení s cílem nalezení vhodnějšího programu. Z tohoto důvodu byla detailněji prezentována problematika účetních software a doporučení, kdy je vhodné změnu programu provést tak, aby byla zajištěna správnost převáděných dat.

Třetí problémovou oblastí, která vyplynula v průběhu zpracování diplomové práce, je zdlouhavý a nepraktický oběh účetních dokumentů při jejich schvalování v rámci podniku. Společnost sice používá propracovanou strukturu angažující velké množství pracovníků, která dostatečně zabraňuje vzniku omylů i nekalostí. Avšak existuje zde problém v tom, že jednotlivá oddělení se nejen nenacházejí v jedné budově, ale jsou roztroušeny dokonce ve dvou městech. Součástí celého řetězce je i schvalování veškerých dokladů ředitelem společnosti bez ohledu na jejich výši, což vede k prodlužování schvalovacího procesu. Neefektivnost z toho plynoucí by šlo omezit přechodem na elektronický způsob oběhu dat v rámci podniku, který by celý informační proces podstatně urychlil, a vedení podniku by mohlo vykonávat rozhodovací činnost flexibilněji.

Další prozkoumávanou oblastí byla úschova účetních písemností a zabezpečením proti jejich znehodnocením. V podniku Hansen Electric spol. s r.o. se tak děje pouze v elektronické podobě prostřednictvím kompaktních disků.

Následně byly přiblíženy účetní postupy při evidenci hmotného a nehmotného majetku a finančních investic, stejně jako drobného hmotného a nehmotného majetku.

Prozkoumání položek časového rozlišení a dohadných účtů neodhalilo žádné nedostatky v oblasti jejich klasifikace. Naopak u opravných položek bylo zjištěno, že účetní jednotka netvoří zákonné opravné položky, přestože ji to zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů umožňuje.

Při popisu tvorby a kontrole používání rezerv byla vyslovena pochybnost o nutnosti tvorby rezervy na audit, která není z hlediska její výše natolik významná, aby se o ni muselo účtovat. Zde však záleží na úhlu pohledu účetní jednotky, jestli tuto nákladovou položku považuje za náklad minulého období nebo až období, ve kterém byl vynaložen.

Postupy při účtování v cizích měnách, inventarizaci ani harmonogram účetních prací žádné nevhodné procesy neobjevil.

Celkově lze říci, že provedené analýzy neukázaly žádné závažné nedostatky v nastavených kontrolách této účetní jednotky. Byla pouze navržena doporučení, jak zlepšit kontrolní systém tak, aby více napomáhal při řízení podniku. Jediným závažným nedostatkem se jeví jedenáct let neaktualizované a ne zcela správně zpracované vnitropodnikové směrnice. Jedná se tedy o klíčovou oblast, kterou by společnost měla do budoucna vylepšit.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní kontrola a audit*, C. H. Beck, Praha, 2003. ISBN 80-7179-805-3.

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit v praxi.*, 1. vyd. Brno: Computer Press, 2005. ISBN 80-251-0836-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-727-3129-7.

KRÁLÍČEK, Vladimír a Libuše MÜLLEROVÁ. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. ISBN 80-238-3692-7.

O'REGAN, David. *Auditor's dictionary terms, concepts, processes, and regulations*. Hoboken, N.J: Wiley, 2004. ISBN 978-047-1684-657.

RICCHIUTE, David N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-856-0586-4.

SCHIFFER, Vladimír. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. Praha: Linde, 2008. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-807-2017-218.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém - Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*, Aspi, Praha, 2009. ISBN 978-80-7357-436-9.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2012*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4256-4.

Elektronické dokumenty a ostatní

Co je to Operační program Podnikání a inovace? | CzechInvest. [online]. [cit. 2014-04-07].

Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/co-je-to-oppi>

Členové sdružení Česká dobývací technika. [online]. [cit. 2014-04-16]. Dostupné

z: <http://www.cdte.cz/index.php/cz/cs/alta/49.html>

FOLLPRECHT, Jaroslav. Elektronické faktury stejně přijdou. Časopis Euro 4, 21. ledna 2013

Hansen Electric spol. s r.o. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z: <http://www.hansen-electric.cz/>

KDY ZMĚNIT ÚČETNÍ SYSTÉM [online]. [cit. 2014-01-21]. Dostupné z:
www.adamadam.cz/informační-systém-delfy/kdy-změnit-účetní-systém.aspx

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. [cit. 2014-01-21]. Dostupné z:
www.kacr.cz

MACHALA, Otakar, Edita ŠEVCOVICOVÁ a Jana SKÁLOVÁ. Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce. [online]. [cit. 2014-03-22]. Dostupné z:
<http://www.uctni-portal.cz/uctovani-o-nevyčerpane-dovolene-ve-vazbe-na-novelu-zakoniku-prace-489-v.html>

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY ISA [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2013>

OKD. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z:
http://www.okd.cz/files/dokums_presskit/okd_factsheet_2012_cz.pdf

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. Vnitropodnikové účetní směrnice. [online]. [cit. 2014-04-11]. Dostupné z: <http://www.uctnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-uctni-smernice/>

Poznámky z předmětu 4ST540 Metody výběru vzorků v auditu, prof. Ing. Richard Hindls, CSc., dr. h. c., LS 2012/2013, Vysoká škola ekonomická v Praze

Rozhovor s účetní paní Ševčíkovou ve společnosti Hansen Electric spol. s r.o. uskutečněný dne 5. 2. 2014

Vnitropodnikové směrnice společnosti Hansen Electric spol. s r.o.

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Vývoj ekonomiky ČR v roce 2012. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z:
<http://www.infoabsolvent.cz/Temata/ClanekAbsolventi?Stranka=8-8-62>

Vývoj ekonomiky ČR. [online]. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z:
[http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/33001F7B86/\\$File/110911q4a03.pdf](http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/33001F7B86/$File/110911q4a03.pdf)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratk

č. = číslo

čl. = článek

ČNB = Česká národní banka

DPH = Daň z přidané hodnoty

obr. = obrázek

Sb. = sbírka

tab. = tabulka

tis. = tisíc

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014



Bc. Adéla Friedelová

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Majetková struktura společnosti Hansen Electric spol. s r.o.

Příloha č. 2 - Údaje k finanční analýze společnosti Hansen Electric spol. s r.o.

Příloha č. 3 - Účtový rozvrh společnosti Hansen Electric, spol. s r.o.

Příloha č. 4 - Pokyn k provedení inventarizace majetku ve společnosti Hansen Electric, spol. s r.o.

Příloha č. 5 - Inventarizační zápis o provedení řádné inventarizace ve společnosti Hansen Electric, spol. s r.o.